



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 426 / x2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.907029/02.07.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./28.06.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.X/02.07.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. SA** cu domiciliul fiscal în Mun. .X., Sos. .X. nr.X, jud. .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.X/1991, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.04.2012.

SC .X. .X. SA contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei impozit pe profit;
- X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X. lei TVA;
- X. lei majorări de întârziere aferente TVA
- X. lei impozit pe venitul persoanelor nerezidente:
- X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente;
- X. lei diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **26.04.2012**, potrivit mențiunii olografe înscrisă de reprezentantul societății pe adresa nr..X./26.04.2012 de înaintare a titlului de creanță către contribuabil, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de **28.05.2012**, conform ștampilei poștale aplicată pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 1 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2012 la OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.04.2012, societatea susține următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la cheltuielile pentru organizarea evenimentului "Ziua .X. - .X.", contestatara susține că a încheiat, în calitate de beneficiar, cu .X. SRL, în calitate de prestator, Contractul de prestari servicii F.N./13.08.2007, cu valoarea de .X. lei, fara TVA, Contractul nr..X./11.07.2008 cu valoarea de .X. lei, fara TVA și Contractul nr..X./13.08.2009 în valoare de .X. lei, denumite, în prezenta contestație "Contracte".

De asemenea, contestatara în calitate de beneficiar, a încheiat cu Casa .X. Contractul de prestari servicii F.N./12.05.2008, în valoare de .X. lei, având ca obiect organizarea de către prestator a unor concerte cu

participarea trupei de artisti a Casei de X in cadrul evenimentului Ziua .X. – .X..

Referitor la constatarea conform căreia nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa in ce au constat serviciile prestate contestatara susține că:

Serviciile facturate de catre .X. SRL sunt detaliate in mod corespunzator in contract și pentru exemplificare analizează art.2 “*Obligatiile prestatorului*” din Contractul nr..X./11.07.2008, susținând că prevederi similare se regăsesc în toate contractele încheiate cu acest prestator.

In ceea ce privește constatarea referitoare la necesitatea efectuării cheltuielilor în sensul că nu este justificata prin specificul activitatilor desfășurate societatea arată că potrivit art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile de reclama si publicitate efectuate in scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, in baza unui contract scris sunt cheltuieli efectuate in scopul realizării de venituri având în vedere că serviciile sunt destinate operatiunilor taxabile ale societății, fiind in stransa legatura cu obiectul de activitate al beneficiarului.

Contestatară susține că a devenit membra a grupului .X. la data de 28 august 2002 cand și-a schimbat denumirea din Combinatul de X X in SC .X. .X. SA, evenimentul fiind un prilej de bilant, de promovare si de prezentare a activității societății.

La data de 15.08.2012 s-a serbat, la nivel national, Ziua .X., iar evenimentul a avut unic sponsor SC .X. .X. SA, fiind in fapt singurul beneficiar al publicității conexe evenimentului, asa cum se stipuleaza si in contractele incheiate cu .X. SRL. În cadrul evenimentelor organizate directorul general al societății a facut precizari presei referitoare la rezultatele exercitiului financiar anterior, dar si cu privire la principalele investitii puse in functiune. Astfel, in anul 2007 Ziua .X. a debutat cu inaugurarea lucrarilor efectuate la anexele sectiei laminor de Profile Medii si Usoare. In anul 2008 a avut loc inaugurarea cuptorului de incalzire, valoarea investitiei fiind de aproximativ X mil. euro. Tot in anul 2008, participantii la eveniment au asistat si la prezentarea oficiala a directorului general al SC .X. .X. SA de catre presedintele grupului .X. in Romania.

An de an, la Ziua .X. au participat si reprezentanti ai autoritatilor locale, oameni politici, Arhiepiscopul .X., parteneri de afaceri, salariati ai societății, dar si locuitori ai judetului .X.. Cu aceasta ocazie, in anul 2007, reprezentantii autoritatilor locale prin viceprimarul municipiului .X. au subliniat contributia pe care SC .X. .X. SA a avut-o la nivel local.

Societatea susține că a justificat prestarea efectiva a serviciilor de reclama si publicitate cu documente justificative corespunzatoare, prezentand contracte, facturi, rapoarte cu privire la serviciile acordate, o dovada a prestării serviciilor si a publicității de care societatea si produsele sale a beneficiat ca urmare a organizării Zilei .X. o reprezinta si articolele din presa

scrisa care relateaza evenimentele și atasează articolele din anii 2007-2009 din Ziarul .X., inregistrările postate pe internet de participantii la eveniment, precum și poze.

Având în vedere prevederile legale, contestatara solicită recunoașterea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a cheltuielilor cu organizarea evenimentului "Ziua .X. - .X." în valoare de .X. lei, și pe cale de consecință, desființarea Deciziei de impunere F-MC nr..X./24.04.2012 în ceea ce privește impozitul pe profit în cuantum de .X. lei și accesoriile stabilite suplimentar, precum și desființarea Dispoziției nr..X./20.04.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale de recuperat din anul 2009 cu suma de .X. lei.

Cu privire la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestatara arată că este datată 20.04.2012 în timp ce raportul de inspecție fiscală la care se face referire în cuprinsul acesteia, este datat 24.04.2012.

2. Referitor la cheltuielile cu reparația transformatorului, contestatara susține că, în calitate de achizitor a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, Contractul de prestări servicii nr..X./10.03.2008 ce are ca obiect efectuarea de lucrări de reparații asupra transformatorului cu putere de X, seria .X., având numărul de inventar .X.. Mijlocul fix, vechi de aproximativ 30 de ani (data dării în folosință fiind luna noiembrie 1981), nu mai corespundea necesităților procesului tehnologic, iar prin cedarea ruptoarelor comutatorului de reglaj determină întreruperea procesului tehnologic. În aceste condiții, s-a considerat necesară trecerea de la o putere de X la o putere superioară de .X. MVA care să înlăture aceste diferențe și să asigure funcționarea în condiții optime a transformatorului și implicit a procesului de producție.

Contestatara consideră ca lucrările efectuate asupra transformatorului nu sunt de natură investițiilor întrucât nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de prevederile pct.2 și pct.3 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și ale pct.94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

În ceea ce privește îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai transformatorului, contestatara susține că lucrările efectuate la transformatorul cuptorului, conform notei explicative dată de directorul centralei electrice, în data de 26.01.2012, au constat în:

- redimensionarea părții active a transformatorului (înfasurări de medie și joasă tensiune noi din conductor de Cu) pentru puterea de .X. MVA;
- înlocuirea comutatorului de ploturi cu unul pentru puterea de .X. MVA;
- înlocuirea schimbătoarelor de căldură cu putere mai mare;
- înlocuirea conservatorului de ulei;

- inlocuirea pompelor de recirculare ulei;
- inlocuirea dulapului electric de alimentare pompe;
- inlocuirea indicatoarelor de circulatie lichide;
- inlocuirea indicatoarelor de nivel ulei;
- inlocuirea traductorului de temperatura.

Contestatară susține că, ulterior primirii notei explicative cu raspunsul la intrebarea nr.2, organele de inspectie fiscala au solicitat salariatului societatii sa reformuleze raspunsurile oferite si sa detalieze ce anume presupune inlocuirea or, o asemenea abordare conduce la concluzia ca scopul organelor de inspectie fiscala a fost inlaturarea notiunii de "inlocuire" pentru ca in situatia mentinerii acesteia este evident ca s-a efectuat o inlocuire a elementelor componente, afirmatie care este in contradictie cu constatările din raportul de inspectie fiscală. Salariatul a prezentat o noua nota explicativa in data de 09.02.2012, raspunzand la aceleasi intrebari adresate prin nota explicativa din 26.01.2012, in sa reformuland raspunsurile conform indicatiilor organului fiscal.

Organele de inspectie fiscala au interpretat in mod eronat raspunsul dat de directorul centralei electrice la intrebarea nr.2, respectiv daca investitiile efectuate au avut ca scop imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai transformatorului "*Este evident ca s-au imbunatatit parametrii tehnici prin cresterea puterii de la .X. MVA la .X. MVA*", o imbunatatire a parametrilor tehnici, si nu o imbunatatire a parametrilor tehnici initiali asa cum aceasta notiune este avuta in vedere de HG nr.2139/2004 si de Ordinul nr.1752/2005.

Contestatară susține că, în același timp, în proiectul raportului de inspectie fiscală organele de inspectie fiscala nu precizeaza care sunt acei parametrii tehnici care s-au imbunatatit ulterior reparatiilor efectuate comparativ cu situatia initiala a transformatorului si considera ca aducerea transformatorului la conditii normale de functionare reprezinta investitii sub forma cheltuielilor ulterioare.

Totodată, contestatară arată că, ulterior formularii punctului de vedere al contribuabilului cu privire la constatările cuprinse în proiectul raportului de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală isi completeaza constatările mentionand ca a avut loc o marire a capacitatii sistemului de racire, și ulterior punerii în functiune a lucrarilor de reparatii ar fi avut loc o crestere a productivitatii muncii, iar capacitatea sistemului de racire ar fi crescut în perioada imediat urmatoare, constatări care nu sunt sustinute cu documente, analize sau informatii prezentate de societate sau de salariati ai acesteia, avand caracterul unor constatari proprii si neemise de specialisti, constatari pe care nu si le însuseste.

Mai mult, societatea arată că prin raspunsul formulat la intrebarea nr.1 din nota explicativa data de contabilul sef al societatii, raspuns la care organele de inspectie fiscala nu au facut referire în cuprinsul raportului de

inspecție fiscală, se precizeaza *"Lucrarile efectuate la transformatorul cuptorului EAF din sectia .X., identificat mai sus, au constat in inlocuirea partilor componente ale acestuia in vederea adaptarii pentru puterea de .X. MVA intrucât puterea de .X. MVA nu mai servea necesitatilor tehnologice, determinand intreruperi ale procesului tehnologic prin deconectari la suprapresiune. Astfel, prin reparatiile efectuate s-a avut in vedere aducerea transformatorului la parametrii tehnici necesari desfasurarii procesului de productie in condiții optime, in scopul utilizarii continue a acestuia in procesul tehnologic"*.

In ceea ce priveste obtinerea de beneficii economice viitoare, contestatara sustine că scopul lucrarilor de reparatii a fost acela de a asigura conditiile optime de desfasurare a procesului tehnologic prin care, implicit, se genereau beneficii economice. Organele de inspectie fiscala au dat o alta interpretare raspunsului afirmativ formulat de directorul centralei electrice la intrebarea nr.1: *"Va rugam sa precizati daca aceste lucrari de modernizare au drept consecinta obtinerea de beneficii economice viitoare pentru societate"*, în sensul că se obtin beneficii economice viitoare suplimentare fata de cele estimate initial.

In acelasi sens este si raspunsul formulat prin nota explicativa data de contabilul sef al societatii *"Beneficiile economice viitoare ale societatii constau in faptul că s-au creat premisele obtinerii acelor beneficii economice avute in vedere initial"* raspuns la care organele de inspectie fiscala nu fac referire in cuprinsul raportului de inspectie fiscală, precum si faptul ca organele de inspectie fiscală nu au respectat prevederile art.6, art.7 si art.105 din Codul de proced

Ca urmare, contestatara solicita recunoasterea exercitarii in mod legal a dreptului de deducere a cheltuielilor cu reparatiile in valoare de .X. MVA lei, si pe cale de consecinta, desfiintarea Deciziei de impunere F-MC nr..X./24.04.2012 in ceea ce priveste impozitul pe profit in cuantum de .X. lei si accesoriile aferente.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de organizare a evenimentului "Ziua .X.-.X.", contestatara sustine că a prezentat documente justificative care sa ateste prestarea serviciilor si faptul ca acestea au fast destinate operatiunilor taxabile ale societatii și considera aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că solicita

desființarea Deciziei de impunere nr..X./24.04.2012 in ceea ce priveste TVA in suma de .X. lei si accesoriile stabilite suplimentar de plată.

2. În ceea ce privește regimul scutirii aplicabil livrarilor intracomunitare catre .X. ltd si .X. Art LLC Bulgaria, contestatara invocă prevederile art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.10 alin.(1) din Ordinul MFP nr.2222/2006 și susține că în cuprinsul dispozițiilor legale mentionate nu exista prevederi care să precizeze ce document anume atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, și nici în alte acte normative nationale nu exista prevederi exprese privind documentele în cauza.

De asemenea, contestatara arată că potrivit prevederilor art.148 alin.(2) din Constitutia Romaniei: *"Ca urmare a aderarii, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum si celelalte reglementari comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozitiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare"* și potrivit art.II alin.(1) din Constitutia Romaniei *"Statul roman se obliga să indeplineasca intocmai si cu buna-credinta obligatiile ce-i revin din tratatele la care este parte"*, respectiv alin.(2) *"Tratatele ratificate de Parlament, potrivit legii fac parte din dreptul intern"*, avand in vedere faptul ca livrarile respective au caracter international, devin aplicabile prevederile Conventiei ONU din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR) care precizeaza, la art.1: *"III. Prezenta conventie se aplica oricarui contract de transport de marfuri pe sosele, cu titlu oneros, cu vehicule, cind locul primirii marfii si locul prevazut pentru eliberare, asa cum sint indicate in contract, sint situate in doua tari diferite, dintre care cel putin una este tara contractanta, independent de domiciliul si de nationalitatea participantilor la contract"*.

Contestatara susține că decizia organelor de inspecție fiscală de a refuza scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarile intracomunitare contravine legislatiei si jurisprudentei Comunitatii Europene, cu atat mai mult cu cat insasi autoritatile fiscale, fie ele din Romania sau Bulgaria, nu au depus toate diligentele si eforturile posibile pentru prevenirea sau diminuarea consecintelor fraudei fiscale, savarsite de .X. ltd sau de catre .X. Art LLC.

Astfel, pct.58 din Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 emisă in cauza C-409/04 Teleos si Altii, precizează *"obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justifica uneori cerinte ridicate in ceea ce priveste obligatiile furnizorilor. Cu toate acestea, orice repartizare a riscului intre furnizor si administratia fiscala, ca urmare a unei fraude savarsite de către un terț trebuie sa fie compatibila cu principiul proportionalitatii. In plus, in loc sa previna frauda fiscala, un regim care plaseaza toata responsabilitatea platitorului TVA-ului in sarcina furnizorului independent de implicarea sau neimplicarea acestuia in fraudă, nu protejeaza in mod necesar sistemul*

armonizat de TVA impotriva fraudei si a abuzului persoanei care achizitioneaza bunurile. Aceasta din urma, daca ar fi scutita de orice responsabilitate, ar putea, intr-adevar, sa fie incurajata sa nu expedieze sau sa nu transporte bunurile in afara statului membru de livrare si sa nu le declare in scopuri de TVA in statele membre de destinatie avute in vedere".

In ceea ce priveste constatările Garzii Financiare, societatea face urmatoarele precizari:

- societatea nu a incheiat contracte cu societățile de transport intrucat clauza contractuală de livrare a bunurilor a fost FCA .X., transportul fiind in sarcina cumpărătorului acesta din urma având obligația de a incheia un contract in acest sens;

- societatea nu a fost implicata in niciun fel in gestionarea transportului bunurilor livrate, ci reprezentantii clientului erau cei care dispuneau organizarea si efectuarea transportului;

- societatea nu a participat și nu a avut cunoștință de faptul că se efectua o direcționare a bunurilor, marfa fiind directionata, din nou de catre clientul bulgar care vindea ulterior bunurile, toate aceste operatiuni desfasurandu-se in afara societatii, a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor livrate de la SC .X. .X. SA catre clientul bulgar;

- societatea nu avea cunostinta despre faptul ca marfurile erau transportate direct catre clienti din interiorul Romaniei.

Contestatară arată că în același sens sunt și concluziile Avocatului General al Curtii de Justitie a Uniunii Europene în cazul C-409/04 Teleos si Altii:

"66. Atat timp cat au existat controale la frontiere, persoanele impozabile se puteau baza pe documentele emise de autoritatile vamale ca dovada a exportului de bunuri livrate. Dupa eliminarea frontierelor interne, persoana impozabila nu mai are la dispozitie acest mijloc de proba care se bucura de o deosebita incredere. In locul acestuia, in continuare, dovada de trecere a frontierei o pot constitui doar declaratii ale persoanelor private" si

"67. In special, este adecvata in acest scop o scrisoare de trasura intocmita conform prevederilor din Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele si prin care destinatarul a indicat primirea marfurilor intr-un alt stat membru".

Tododată, contestatară arată că aceeași teză se regăsește și in Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-409/04 Teleos si Altii, pct.63: *"Dat fiind ca nu mai este posibil pentru persoanele impozabile sa se bazeze pe documentele emise de autoritatile vamale, proba unei livrari si a unei achizitii intracomunitare trebuie sa fie facuta prin alte mijloace. Desi este adevarat ca regimul schimburilor comerciale intracomunitare a devenit mai expus la fraude, nu este mai putin adevarat ca si conditiile privind dovada stabilite de statele membre trebuie sa respecte libertatile fundamentale instituite prin Tratatul CE, precum, in special, libera circulatie a marfurilor".*

De asemenea, contestatara invocă pct.15 din Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, în sensul că scrisoarea de transport international (CMR), semnata si stampilata de catre .X. Art LLC, in calitate de beneficiar al livrării intracomunitare de bunuri, se consideră că atestă că bunurile au ajuns la destinatia prevazuta și ale pct.68 potrivit căreia daca beneficiarul *"indica primirea bunurilor pe scrisoarea de trasura CMR, atunci inseamna ca minimum trei persoane, cel mai adesea independent una de cealalta, au contribuit la constituirea dovezii privind transferul intr-un alt stat membru"*.

Totodată, societatea arată că nicio dovada suplimentara, in afara de scrisorile de trasura CMR, nu ar fi putut fi obtinuta in mod rezonabil, avand in vedere natura operatiunii in cauza conform pct.18 din Hotararea Curtii de Justiție a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspectie fiscală cu privire la faptul ca *"acceptarea de catre SC .X. .X. SA a acestui mod de confirmare a livrarilor intracomunitare efectuate catre .X. Art LLC, ne duce la concluzia ca interesul principal al societatii era ca documentele aferente livrarilor respective sa respecte conditiile prevazute [...] si astfel de a beneficia de scutirea de TVA"* societatea susține că este tendentioasa, eronata si nu corespunde adevarului.

Prin nota explicativa data de seful serviciului export al societății în legatura cu tranzactiile derulate cu .X. Art LLC, la intrebarea nr.2 salariatul societatii a mentionat *"Au fost returnate (CMR-urile) prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare"*, iar raspunsul este preluat de organele de inspectie fiscală la pag.52 din raportul de inspectie fiscală *"Documentele de transport (CMR) confirmate de firma SC .X. Art LLC au fost returnate prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare, fapt ce reiese si din raspunsul la intrebarea nr. 2 din nota explicativa."*

Contestatara susține că, referitor la modul in care are loc, in general, confirmarea receptionarii marfii, organele de inspectie fiscală au constatat că *"practic, confirmarea receptionarii marfii la locul de descarcare mentionat in CMR se face de cumparator (destinatar), prin remiterea furnizorului, in copie a exemplarului acestuia semnat si stampilat, sau de transportator (cand acesta este angajat de vanzator) prin transmiterea furnizorului tot in copie a exemplarului sau semnat si stampilat de destinatar, nicidecum prin semnarea si stampilarea in original a exemplarului CMR ramas la expeditor (furnizor) si returnat furnizorului prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare, cum reiese din raspunsul la intrebarea nr.2 din nota explicativa"*.

De asemenea, contestatara arată că organele de inspectie fiscală afirma ca, pentru a fi absolvita de orice raspundere in cazul nelivrării marfurilor la locul de descarcare, confirmarea livrarilor intracomunitare

efectuate de SC .X. .X. SA catre .X. Art LLC se efectua prin semnarea si stampilarea in original a exemplarului CMR ramas la societate, afirmație care nu corespunde adevarului intrucât in nota explicativa la care se face referire se menționează despre felul in care fizic CMR-urile circulau intre vanzator si cumparator, nicidecum cum si unde se aplica stampila si semnatura de confirmare a receptiei.

Mai mult, in timpul inspectiei fiscale, societatea a pus la dispozitia organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative aferente livrarilor catre .X. Art LLC și din acestea se poate observa cu usurinta ca stampilele aplicate in casutele 16, 22 si 23 ale exemplarului CMR-ului ramas la SC .X. .X. SA si cele ale CMR-ului confirmat pentru receptie transmis de client sunt pozitionate in locuri diferite, aceasta dovedind superficialitatea cu care organul fiscal a analizat documentele aferente livrarilor si inadvertenta afirmatiilor.

De asemenea, contestatara susține că nu sunt respectate prevederile art.6, 7 si 105 din Codul de procedură fiscală intrucat la emiterea deciziei de impunere si a raportului de inspecție fiscală nu s-au avut in vedere toate circumstantele, starile de fapt si raporturile juridice relevante din punct de vedere fiscal.

Contestatara susține că in cazul livrarilor intracomunitare reglementarile legale nu impun inserarea în contracte a unei clauze speciale de atragere a răspunderii materiale a clientului care nu transportă bunurile de pe teritoriul României în alt stat, fapt ce ar face ca societatea să înregistreze dificultati in negocierea contractelor, manifestate prin pierderea unor clienti potentiali si chiar existenti, care se vor orienta spre potentiali furnizori de pe teritoriul României care nu au o abordare atat de agresiva si nu impun o asemenea conditie restrictiva.

Totodată, se arată că pârghiile anterior enumerate sunt pârghii subiective si nu isi au originea intr-un act normativ, nefiind altceva decat pareri sau recomandari ale organelor de inspecție fiscală, într-un caz similar o alta echipa de inspectie fiscală poate avea o alta parere si poate considera oportune alte parghii. Prin punerea unor conditii incerte si nereglementate pentru aplicarea scutirii, livrarile intracomunitare ar deveni deosebit de anevoioase sau chiar s-ar descuraja furnizorii sa efectueze astfel de livrari, ceea ce ar contraveni in mod flagrant insasi ratiunii si scopului crearii spațiului liber european si a pietei interne unice comunitare, incalcandu-se astfel articolul 29 CE.

Societatea arată că reglementarile comunitare si jurisprudenta relevanta au statuat regula conform careia statele membre pot impune alte obligatii pe care le considera necesare pentru colectarea taxei si pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva neincalcarii principiului tratamentului egal pentru tranzactiile interne si tranzactiile desfasurate intre statele membre de persoane impozabile.

Totodată, contestatara susține că, în accepțiunea organelor de inspecție fiscală, o alta parghie care ar fi putut preîntâmpina un comportament fraudulos al partenerului, ar fi *“la livrarile intracomunitare cu condițiile de livrare EXW, FCA, la întocmirea scrisorilor de trasura (CMR), la rubrica Instrucțiunile expeditorului acesta are libertatea de a face orice mențiuni pe care le considera utile cu privire la răspunderea transportatorului în cazul nerespectării locului prevăzut pentru livrarea marfii, din afara teritoriului României.”*

Referitor la aceasta, contestatara susține că desi organele de inspecție fiscală nu fac referire la temeiul legal care ii permite expeditorului ca în condiția de livrare FCA sa faca observatii cu privire la răspunderea transportatorului, prevederile Decretului nr.451 din 20 noiembrie 1972 privind aderarea Republicii Socialiste Romania la Conventia referitoare la contractul de transport internațional de marfuri pe sosele (CMR), la art.12 alin.(1) Conventia stabileste ca *“ Expeditorul are dreptul de dispozitie asupra marfii, în special sa ceara transportatorului oprirea transportului, schimbarea locului prevăzut pentru eliberare sau sa elibereze marfa unui alt destinatar decât cel indicat în scrisoarea de trasura”*.

Coroborând aceste prevederi cu regulile Incoterms, care stabilesc ca, în cazul utilizării condiției de livrare FCA, transferul proprietății și riscurilor de la vânzător la cumpărător are loc la data încarcării bunurilor pe mijlocul de transport al cumpărătorului sau al unui tert desemnat de acesta, dreptul de dispozitie aparține destinatarului de la aceasta data. În consecință, menționarea pe CMR a condiției de livrare FCA face aplicabile prevederile alin.(3) din art.12 al Conventiei referitoare la contractul de transport internațional de marfuri pe sosele (CMR), astfel că expeditorul nu are dreptul de dispozitie asupra marfii, și nu este în drept sa ceara transportatorului oprirea transportului, schimbarea locului prevăzut pentru eliberare sau sa elibereze marfa unui alt destinatar decât cel indicat în scrisoarea de trasura.

Contestatara arată că buna-credință în efectuarea tranzacțiilor rezulta și din faptul ca în eventualitatea comiterii fraudei de către cumpărător subscrisa este pagubita în mod direct. Astfel, în cazul în care cumpărătorul, în mod fraudulos, nu transporta bunurile în afara teritoriului României, acestea erau revandute în mod fraudulos în România, făcând concurența societății.

Mai mult decât atât, prețurile cu care SC .X. .X. SA vinde produse în afara României sunt de regula inferioare prețurilor practicate pe piața internă.

În aceste condiții, faptul ca .X. ltd achiziționa de la SC .X. .X. SA bunuri destinate pieței bulgare la prețuri inferioare celor cu care SC .X. .X. SA le-ar fi vândut dacă erau destinate pieței din România, reprezintă un prejudiciu în primul rând pentru SC .X. .X. SA, societatea fiind astfel pusă - prin operațiunile frauduloase ale partenerului bulgar- în situația de a-si face în România concurența propriilor produse în condițiile în care contextul

economic actual a facut ca desfacerea produselor SC .X. .X. SA pe piata românească să fie si asa anevoioasa.

Contestatară susține că argumentele organelor de inspecție fiscală sunt lipsite de temei economic si comercial întrucât în procesul de comercializare a produselor societatea urmeaza aceleasi principii atat pentru livrările pe piata internă cât și pentru livrările intracomunitare si pentru exporturi in afara Comunitatii Europene, însă pretul de vanzare comporta modificari, de la caz la caz, in funcție de anumiți factorii interni, precum nivelul cererii si al ofertei, si de anumiți factori externi, precum politica de marketing practicata, conjunctura economica, inflatia, rata dobanzii, politica fiscala, reglementarile legale referitoare la stabilirea preturilor etc., în toate cazurile, preturile practicate de societate fiind ajustate în funcție de cantitatea livrata, ritmicitatea livrarilor, conditiile de plata, vechimea relatiei comerciale cu clientul s.a.

De asemenea, societatea arată că, aserțiunile organelor de inspecție fiscală privind neaplicarea unor politici de pret unitare pe piata interna si pe piata intracomunitara este superficiala si denota lipsa de interes a acestuia in determinarea exacta a situatiei de fapt cu atat mai mult cu cat in Contractul nr..X./25.02.2010 încheiat cu .X. Art LLC, se prevad penalitati de 25% din valoarea bunurilor livrate in situatia in care cumparatorul vinde bunurile pe alta piata decat cea bulgara, aspect fata de care organul fiscal nu face nicio precizare.

In aceste conditii, contestatară arată că aplicarea scutirii prevazută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este intemeiata si nu poate fi revocata a posteriori de autoritatile fiscale din Romania. O interpretare contrara ar contraveni in mod flagrant dispozitiilor legale continute în Tratatul privind Uniunea Europeana, in Directivele privind TVA si ar constitui o incalcare a principiilor esentiale pe baza carora functioneaza Uniunea Europeana, in special principiul securității juridice, principiul proportionalității și principiul neutralității TVA, potrivit prevederilor pct.45 și 46 Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii.

Cu privire la principiul securitatii juridice societatea invocă pct.48, 50 și 51 din Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii, iar referitor la principiul proportionalitatii susține că o livrare intracomunitara nu trebuie calificata retroactiv ea fiind livrare interna nescutita, in temeiul unei situatii de fapt aparute ulterior - fraudă cumparatorului, potrivit pct.58, 71, 72 și 73 din Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene din 27.09.2007 in cauza C-409/04 Teleos si Altii.

Referitor la principiul neutralitatii fiscale contestatară invocă pct.59, 60 și 67 din Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europe emisă in cauza C-409/04 Teleos si Altii și în concluzie reproduce integral dispozitivul Hotarării Curtii de Justitie a Uniunii Europe emisă in cauza C-409/04 Teleos

si Altii, cu precizarea că în același sens Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat, în data de 12 ianuarie 2006 în cauzele conexe C-354/03, C-355/ 3 și C-484/03.

Totodată, contestatara invocă în susținere adresa nr.X/10.02.2009 a direcției de specialitate - Direcția de Legislație în domeniul TVA și consideră că revocarea sau anularea a posteriori a dreptului de aplicare a scutirii de TVA este de competența exclusivă a organelor judecătorești, precum și faptul că alte două echipe de inspecție fiscală, în spețe similare, SC .X. SA și SC .X. X SA, au emis decizii de impunere prin care au stabilit TVA suplimentară de plată prezentând citate din rapoartele de inspecție fiscală încheiate la acestea.

Contestatara susține că, întrucât a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura ca bunurile livrate au parasit în mod efectiv teritoriul României, precum și faptul ca a efectuat aceste tranzacții fara sa fi avut sau sa fi putut avea cunostinta de intențiile frauduloase ale cumparatorului și de continutul fals al documentelor de transport puse la dispoziție de cumparator, în condițiile în care a depus toate diligențele pentru se asigura ca aplica în mod corespunzător dispozițiile legale privind taxa pe valoarea adăugată, nu i se poate refuza dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, contestatara solicită soluționarea contestației fără a se dispune suspendarea procedurii de soluționare în temeiul art.214 din Codul de procedură fiscală și invocă motivele reținute de jurisprudența ICCJ a României, respectiv extras din decizia ICCJ nr.392 din noiembrie 2008 în dosarul nr.3033/1/2008, care precizează: *“Sustinerea recurentelor-parate în sensul ca art. 184 alin.(1) lit.a) reprezintă o aplicatie a principiului "penalul tine în loc civilul”, iar instanța de fond trebuia sa tină cont de aceasta, nu poate fi primita ca aparare fata de pretentiile societatii reclamante, deoarece nici autoritatile fiscale recurente nu au inteles sa il respecte, emitand decizia de impunere fiscala prin care au stabilit care sunt datoriile suplimentare ale reclamantei la bugetul de stat, trecand la executare ei, ignorand faptul ca în privinta acelorasi fapte generatoare de datorii fiscale era în derulare o ancheta penala”*.

IMPOZITUL PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE

1. În ceea ce privește impozitul pe veniturile nerezidenților - IM Technoline Group din Republica Moldova, contestatara susține că în baza Contractului nr..X./16.03.2006 încheiat cu X din Republica Moldova, ce are ca obiect elaborarea detaliilor de execuție pentru proiectul “SC .X. .X. SA - Modernizarea Rețelei de Comunicații Fibra Optică”, a efectuat în data de 17.07.2006 o plată în suma de X USD. Pentru plata efectuată, societatea susține că, în mod eronat, a calculat impozit pe veniturile obținute din

România de persoane juridice nerezidente in suma de X lei, echivalentul a X USD, aplicând cota de 15%.

Contestatară susține că serviciile de elaborare a detaliilor de executie nu se incadrează in niciuna dintre categoriile de venituri impozabile enumerate de legiuitor la art.115 din Codul fiscal, in consecinta nefiind venituri impozabile obtinute din Romania, iar prevederile art.116 alin.2 lit.c) din Codul fiscal invocate de organele de inspectie fiscală nu sunt aplicabile in cazul analizat.

2. In ceea ce priveste impozitul pe veniturile nerezidentilor –

.X. .X. .X. .X. Austria, societatea arată că a incheiat la data de 09.02.2006 cu .X. International .X. .X. Austria Contractul de cesiune de creanta nr..X./79. Pentru plata cu intarziere a obligatiilor furnizorul a calculat penalitati de intarziere in cuantum de .X. USD pentru care a emis factura nr..X./11.07.2006.

In data de 02.08.2006 societatea a efectuat o plata in suma de X USD. Pentru plata efectuata, societatea, in mod eronat, a calculat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de X lei, echivalentul a X USD, aplicand cota de 15%.

Contestatară susține că de fapt veniturile reprezintă daune interese contractuale care nu se incadrează in niciuna dintre categoriile de venituri impozabile enumerate de legiuitor la art.115 din Codul fiscal, și în consecință nu reprezintă venituri impozabile obtinute din România, prevederile art.116 alin.2 lit.c) din Codul fiscal invocate de organele de inspectie fiscală nu sunt aplicabile in cazul analizat.

De asemenea, contestatară arată că decizia de impunere nu indeplineste conditiile prevazute de art.3 din Codul de procedură fiscală, respectiv temeiul de drept in baza caruia societatea, in calitate de platitor de venituri avea obligatia de a calcula, retine si plati la bugetul de stat impozit pe veniturile nerezidentilor nu este precizat.

Având în vedere argumentele si prevederile legale invocate contestatară solicita desfiintarea Deciziei de impunere F-MC nr..X./24.04.2012 in ceea ce priveste impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice in cuantum de .X. lei si accesoriile stabilite suplimentar de plata in suma de .X. lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspectie fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./24.04.2012, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata: 01.01.2006 – 31.12.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

1. Societatea a inregistrat in evidenta contabila, prin articolul contabil 658.214 = 401.431 cheltuieli in suma de .X. lei reprezentand contravaloare organizare eveniment "Ziua .X.-.X.", pentru care a incheiat Contractul F.N/13.08.2007 cu SC .X. SRL din .X., in calitate de prestator ce are ca obiect organizarea evenimentului "Ziua .X. - .X." in data de 18 august 2007, in locatia .X., Piata .X., in valoare de .X. Euro.

In baza contractului mai sus mentionat, SC .X. SRL a emis factura fiscala cu nr..X./23.08.2007, in valoare totala de .X. lei, reprezentand contravaloare organizare eveniment "Ziua .X.", inregistrata in evidenta contabila prin articolul contabil 658.214=401.431 si respectiv 4426=401.431.

Cheltuiala nu a fost acceptata la deducere conform prevederilor art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.48 din HG.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Cu aceasta suma a fost influentata pierderea fiscala de recuperat din anul precedent in suma de .X. lei.

De asemenea, pe anul 2008 a fost influentata baza impozabila a profitului cu:

- **suma de .X. lei** reprezentand contravaloare servicii pentru care nu se justifica prestarea efectiva, in scopul obtinerii de venituri impozabile.

S-a constatat ca in data de 11.07.2008, a fost incheiat Contractul nr.X intre SC .X. SRL din .X., in calitate de prestator si SC .X. .X. SA, in calitate de beneficiar, ce are ca obiect organizarea evenimentului "Ziua .X. – .X." in data de 15 august 2008 si respectiv 16 august 2008, in locatia Piata X - .X., in valoare de X Euro.

In baza contractului mai sus mentionat, SC .X. SRL a emis factura fiscala cu nr.X/05.08.2008, in valoare totala de X lei, reprezentand contravaloare prestari servicii conform contract, inregistrata in evidenta contabila prin articolul contabil 628.022=401.431 cu suma de .X. lei si respectiv 4426=401.431.

- **suma de .X. lei** reprezentand contravaloare servicii pentru care nu se justifica prestarea efectiva in scopul obtinerii de venituri impozabile.

S-a constatat ca SC .X. .X. SA, a inregistrat factura cu nr..X./15.08.2008 emisa de Casa X" Rusia, reprezentand "efectuarea concertelor in orasul .X., Romania, cu participarea principalelor colective artistice ale Casei X" Rusia", in valoare de .X. lei, inregistrata prin articolul contabil 628.022 = 451.283 si, respectiv 4426=4427 cu suma de .X. lei.

Pe anul 2009 a fost majorată baza impozabilă cu suma de .X. lei reprezentand contravaloare servicii pentru care nu se justifica prestarea efectiva, in scopul obtinerii de venituri impozabile.

S-a constatat că în data de 13.08.2009 a fost incheiat Contractul nr..X. intre SC .X. SRL, in calitate de prestator si SC .X. .X. SA, in calitate de beneficiar ce are ca obiect organizarea evenimentului" Ziua .X. -.X.', pentru data de 15.08.2009, in locatia Piata .X.- .X., în valoare de .X. Euro.

În baza acestui contract societatea a inregistrat factura nr..X./12.08.2009, in valoare de .X. lei, emisa de SC .X. SRL, reprezentand contravaloare prestari servicii.

De asemenea, la data de 13.08.2009, a fost incheiat Contractul nr.X intre SC .X. SRL, in calitate de prestator si SC .X. .X. SA, in calitate de beneficiar ce are ca obiect "executarea de focuri de artificii" in localitatea .X. - locatia Parc .X. si asigurarea regiei si prezentatorului evenimentului "Ziua .X. " din data de 15 .08.2009, în valoare de X Euro.

In baza acestui contract societatea a inregistrat factura nr.X/13.08.2009, in valoare totala de X lei emisa de SC .X. SRL reprezentand contravaloare prestari servicii.

Urmare a inspectiei fiscale a fost diminuata pierderea fiscala pe anul 2009 cu suma de X lei.

Cu privire la serviciile prestate in baza facturilor fiscale emise de catre SC .X. SRL si Casa X" Rusia, s-a constatat faptul ca operatorul economic nu face dovada prestarii efective a serviciilor privind organizarea de evenimente precum: Ziua .X., focuri de artificii si concerte cu participarea artistilor Casei X" din Rusia, in baza contractelor de prestari servicii, astfel că, in perioada 2007-2009 SC .X. .X. SA a inregistrat in evidenta contabila prin articolele contabile 658.214=401.431 suma de .X. lei si respectiv 628.022=401.431 suma de .X. lei, reprezentand contravaloare organizare evenimente. Societatea nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa in ce au constat in mod efectiv serviciile respective, precum si necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate, consecinta **fiscala fiind majorarea bazei impozabile a profitului pentru anul fiscal 2007 cu suma de .X. lei si pentru anul fiscal 2008 cu suma de X lei, precum și diminuarea pierderii fiscale declarata pe anul 2009 cu suma de .X. lei.**

2. Pe perioada martie – octombrie 2008 societatea a înregistrat cheltuieli in sumă de .X. MVA lei efectuate pentru modernizarea mijlocului fix (transformator cuptor de .X. MVA).

S-a constatat că la data de 10.03.2008, SC .X. .X. SA, in calitate de achizitor, a incheiat cu SC .X. SRL din .X., in calitate de prestator, Contractul de prestari servicii inregistrat sub nr..X. .

Obiectul contractului constă în realizarea lucrării de modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc .X. MVA in perioadele convenite si in conformitate cu obligatiile asumate prin prezentul contract, iar noul transformator rezultat in urma executarii lucrării va fi in conformitate cu Specificatia tehnica anexata la contract .

La CAP V din contract se prevede: Contractul cu privire la realizarea lucrării Modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc, .X. MVA intra in vigoare dupa semnarea acestuia de catre ambele parti contractante.

La CAP VI “Actualizarea pretului contractului” se precizeaza: Valoarea contractului este de .X. Euro (faraTVA) la care se adauga cheltuielile legate de transportul transformatorului de la achizitor la .X. in valoare de .X. Euro (fara TVA) si de la .X. la achizitor in valoare de .X. Euro (fara TVA). Pretul contractului nu poate fi modificat in perioada derularii contractului decat in baza unor modificari cantitative si/sau calitative ale obiectului contractului si numai in urma solicitarii exprese a achizitorului.

La CAP VII: “Durata contractului” se precizeaza : Prestatorul se obliga sa realizeze lucrarea "Modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc, de X MVA", conform graficului de realizare.

La CAP.VIII “Modalitati de plata” se precizeaza: Plata serviciilor executate se face prin ordine de plata dupa cum urmeaza :

- 100% din valoarea cheltuielilor de transport .X. .X.-.X. adica .X. Euro (fara TVA), aceasta se va achita la 15 zile de la semnarea contractului de catre ambele parti.
- .X. Euro (fara TVA), se va achita in data de 10.03.2008 .
- .X. Euro (fara TVA), pana la data de 30.04.2008.
- .X. Euro (fara TVA), pana la data de 30.07.2008 .
- .X. Euro (fara TVA), se va achita la 15 zile de la data sosirii transformatorului la SC .X. .X. SA, pe baza actului de receptie semnat de ambele parti contractate la sediul beneficiarului.
- 100% din valoarea cheltuielilor de transport .X.-.X. .X. adica .X. Euro (fara TVA), aceasta se va achita la 5 zile de la receptionarea trafo la .X..
- .X. Euro (fara TVA), aceasta se va achita la 30 zile de la data semnarii actului de punere in functiune.

Receptia lucrării se va face la terminarea lucrării in fabrica executanta.

La CAP XII “Garantii Contractuale”se precizeaza: Prestatorul garanteaza parametrii tehnici din specificatia tehnica a transformatorului prin efectuarea de masuratori dupa punerea in functiune a transformatorului la cuptorul .X. din sectia .X..

Transformatorul se garanteaza 24 de luni de la punerea in functiune, dar nu mai mult de 36 de luni de la receptia lucrării de modernizare. Prestatorul va remedia pe cheltuiala sa defectiunile aparute in perioada de

garantie si dovedite printr-o constatare a unei comisii neutre ca fiind datorate lucrarilor executate de prestator.

Garantia de buna executie este .X. de Euro (fara TVA), care va fi prezentata achizitorului sub forma de scrisoare bancara la 30.04.2008. Garantia de buna executie va fi restituita prestatorului la 30 zile de la punerea in functiune a transformatorului dar nu mai tarziu de 3 luni de la data receptiei lucrarii de modernizare a transformatorului. Contractul se completeaza cu prevederile Codului comercial si civil.

La contractul nr..X./10.03.2008, a fost intocmit Actul Aditonal nr..X./27.01.2009, prin care se mentioneaza ca urmare a interventiei asupra ruptoarelor comutatorului de reglaj sub sarcina de la transformatorul de .X. MVA (la cuptoml EAF X din sectia .X.) seria nr..X./2008, se prelungeste perioada de garantie la 24 luni de la punerea in functiune incepand cu 12 ianuarie 2009, data la care transformatorul s-a pus in functiune.

SC .X. SRL .X. a emis in perioada martie - octombrie 2008, catre SC .X. .X. SA, urmatoarele facturi fiscale:

- nr..X./07.03.2008, in valoare de .X. Euro (fara TVA), echivalent a X lei, din care TVA deductibila in suma de .X. lei, reprezentand contravaloare avans lucrare – modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc de XMVA;
- nr..X./23.04.2008, in valoare de .X. Euro (fara TVA), echivalent a X lei din care TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand contravaloare avans lucrare - modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc de XMVA;
- nr..X./23.07.2008, in valoare de .X. Euro (fara TVA), echivalent a X lei din care TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand contravaloare avans lucrare – modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc de XMVA;
- nr..X./12.09.2008, in valoare de .X. Euro (fara TVA), echivalent a X lei din care TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand contravaloare avans lucrare – modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc de XMVA;
- nr.X/10.10.2008, in valoare de .X. Euro (fara TVA), echivalent a X lei din care TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand contravaloare avans lucrare – modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc de XMVA;
- nr..X./12.03.2008, in valoare de .X. Euro (fara TVA), echivalent a 110.027 lei din care TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand Lucrare : "Modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc de .X. MVA, la punctul 8.1, din contract prevede 100%, din valoare cheltuieli de transport pe ruta .X. .X. SA- .X."
- nr..X./11.09.2008, in valoare de .X. Euro (fara TVA), echivalent a X lei din care TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand contravaloare cheltuieli de transport trafo pentru cuptor electric cu arc de XMV A de la .X.-.X. .X. SA.

Din fisa mijlocului fix denumit "transformator de X MVA" prezentata de operatorul economic au rezultat urmatoarele:

- numar de inventar .X. ;
- numar document de provenienta PV din .X. ;

- valoare de inventar X lei la data de 31.12.2002;
- amortizare lunara 0 ;
- denumirea mijlocului fix si caracteristici1e tehnice transformator de 50MVA, seria .X. ;
- codul de clasificare 2.1.16.3.1; grupa 2;
- data darii in folosinta luna noiembrie 1981.
- data amortizarii complete decembrie 2002 ;
- durata normala de functionare 3 ani;
- cota de amortizare 33,3 % (1999 - 2002);

In perioada 1981-2008, respectiv de la data achizitiei transformatorului cu putere de .X. MVA, seria .X., si pâna in momentul modernizarii mijlocul fix a inregistrat o serie de modificari in sensul cresterii valorii istorice de inventar ca urmare a reevaluarilor legale efectuate de societate, dupa cum urmeaza :

- in anul 1992, valoare de inregistrare reevaluată in suma X lei ;
- in anul 1994, valoare de inregistrare reevaluată in suma de X lei ;
- in anul 2002, valoare de inregistrare reevaluată in suma de X lei.

Din documentele prezentate de societate reiese ca mijlocul fix denumit "transformator .X. MVA" este trecut in Registrul numerelor de inventar intocmit la data de 31.12.2010, la pozitia X , apartinand gestiunii de mijloace fixe nr.X "Sectia X -X" cu valoare de inventar in suma de X lei.

In data de 09.01.2009, la sediul SC .X. .X. SA, cu ocazia reglarii finale a comutatorului de ploturi aferent transformatorului cu putere de .X. MVA, seria .X., a fost incheiat Procesul Verbal de Receptie care a fost semnat atat de reprezentanti din partea societatii .X. .X. SA, cat si de reprezentanti din partea prestatorului SC .X. SRL .

Prin raspunsul formulat la intrebarea nr.2 din Nota explicativa dat de contabilul sef, in data de 02.02.2012, cu privire la durata normala de functionare a transformatorului de XMVA, se precizeaza urmatoarele:

"Conform catalogului stabilit prin Hotararea Guvernului nr.2139/2004 in vigoare, avand in vedere codul de clasificare, transformatorul are o durata normala de functionare de 20 de ani.

La data punerii in functiune durata normala de functionare era de 30 de ani, durata care a fost influentata ca urmare a Hotararii de Guvern nr.266/1994, nr.964/1998, stabilindu-se noi durate ramase de functionare dupa formula de calcul de la fiecare hotarare, astfel la schimbarea catalogului in anul 1999 s-a stabilit o durata ramasa de functionare de 3 ani. "

Din analiza documentelor prezentate in timpul controlului de catre operatorul economic verificat rezulta faptul ca mijlocul fix denumit "transformator pentru cuptorul electric cu arc .X. MVA" este complet amortizat dar se afla in stare de functionare, in perioada supusa verificarii, in cadrul sectiei X 2 , fiind montat la cuptorul X EBT.

Potrivit prevederilor stipulate la pct.2 si pct.3 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe investitiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie sa aiba ca efect imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai acestora și sa conduca la obtinerea de beneficii economice viitoare. Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de intretinere și funcționare.

Prin raspunsul formulat la intrebarea nr.3 din Nota explicativa data de contabilul sef, in data de 02.02.2012, reiese ca societatea nu a numit o comisie tehnica (sau un expert tehnic independent) in vederea stabilirii unei noi durate normale de functionare a transformatorului modernizat de .X. MVA.

Din raspunsul formulat la intrebarea nr.3 de către directorul centralei electrice din cadrul SC .X. .X. SA, in data de 09.02.2012, referitor la perioadele efective de functionare ale acestui transformator reiese ca: *"transformatorul a fost repus sub tensiune pe data de 12.01.2009 la Cuptorul X EBT-.X., si a fost deconectat pe data de 04.11.2011."*

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin buna functionare a transformatorului modernizat serie .X., avand o putere actuala mai mare, respectiv de .X. MVA, societatea a inregistrat o crestere a productivitatii muncii in perioada imediat urmatoare punerii in functiune, respectiv 12.01.2009.

În susținerea constatărilor organele de inspecție fiscală prezintă raspunsurile din Notele explicative date de directorul centralei electrice in data de 26.01.2012, si respectiv 09.02.2012, la intrebarea nr.1, conform căroră: *"lucrările de modernizare pentru transformatorul de .X. MVA, seria .X., au drept consecinta obtinerea de beneficii pentru societate"*, precum și raspunsul formulat la intrebarea nr.2 *"aceste lucrari constau in:*

-redimensionarea partii active a transformatorului (confectionare infasurari de medie si joasa tensiune noi din conductori de cupru, cei vechi fiind din aluminiu) pentru puterea de .X. MVA;

-montarea bobinelor pe miezul magnetic si executia conexiunilor de IT si JT ;

-impachetare miez magnetic;

-echiparea dulapului electric de alimentare pompe ;

-echiparea completa a transformatorului si efectuare probe electrice final;

-montarea schimbatoarelor de caldura cu putere mai mare;

-confectionarea conservatorului de ulei ;

-redimensionarea pompelor de recirculare ulei ;

-prelucrare ulei electroizolant;

-inlocuirea comutatorului de ploturi cu unul nou pentru puterea de .X. MVA;

-etc." și

"Este evident ca s-au imbunatatit parametrii tehnici prin cresterea puterii de la .X. MVA la .X. MVA ".

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile efectuate de catre prestatorul SC .X. SRL la transformatorul pentru cuptorul electric cu arc de .X. MVA reprezinta modernizari si nu cheltuieli cu reparatii capitale, asa cum in mod eronat le-a considerat operatorul economic verificat, intrucât durata normala de functionare a expirat din anul 2002. Acest fapt rezulta si din continutul datelor inscrise in Anexa nr.1 pct.3 din Specificatia tehnica privind transformator pentru cuptorul electric cu arc, prin care se precizeaza :

"Transformatorul se va realiza prin modificarea transformatorului de X MV A35/0,61 kv proprietatea SC .X. .X. SA.

Pentru realizarea caracteristicilor tehnice impuse, tehnologia de fabricatie va fi urmatoarea:

- se va mari capacitatea sistemului de racire al transformatorului prin utilizarea a trei racitoare cu apa noi dotate si cu pompe de ulei noi ;*
- se pastreaza circuitul magnetic;*
- se modifica total infasurarea prin realizarea de infasurari noi de IT, JT, reglaj cu conductor nou ;*
- se modifica conexiunea de IT;*
- se pastreaza cuva si capacul ;*
- se pastreaza conexiunea de JT si reseaua scurta actuala ;*
- se modifica izolatoarele de IT;*
- se vor schimba comutatoarele de reglaj sub sarcina etc."*

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) si alin.(2), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.94 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul îmbunătățirii paramterilor tehnici ai transformatorului prin creșetrea puretii de la .X. MVA la .X. MVA. Investițiile au avut drept scop obținerea de venituri viitoare.

Consecinta fiscala este majorarea bazei impozabile a profitului pentru anul fiscal 2008 cu suma .X. lei, stabilindu-se astfel, **impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.**

Pentru impozitul pe profit suplimentar s-au **calculat majorari de intarziere in suma totala de X lei** in conformitate cu prevederile art.116 alin.(5) si art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si **penalitati de intarziere in suma de X lei.**

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată: 01.07.2006 – 31.12.2010.

1. S-a constatat că societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata pentru prestarile de servicii reprezentand organizare eveniment Ziua .X., potrivit facturilor emise de SC .X. SRL .X. întrucât pentru justificarea serviciilor trebuie indeplinite cumulativ urmatoarele conditii :

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului.

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

Din punct de vedere al documentelor, 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.

Spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ptrivit căroro pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca societatea inregistrata ca platitor de taxa sa justifice serviciile care au fost prestate in beneficiul sau si, sa demonstreze ca aceste servicii sunt utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

În timpul inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au inaintat conducerii SC .X. .X. SA adresa nr.X/24.01.2012 prin care au solicitat documente justificative care sa demonstreze realitatea si necesitatea prestarilor de servicii inregistrate in evidenta contabila a societatii direct pe cheltuieli deductibile, concomitent cu influența taxei pe valoarea adaugata dedusă, însă nu au fost prezentate documente justificative la facturile fiscale emise de prestatorul SC .X. SRL in perioada supusa verificarii, respectiv, anii 2007 - 2009.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constat ca societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de prestări servicii emise de prestatorul intern SC .X. SRL in perioada 2007 - 2009, in **suma totala de .X. lei**, astfel:

- pe anul 2007 în sumă de X lei;
- pe anul 2008 în sumă de X lei;
- pe anul 2009 în sumă de X lei și X lei,

avand drept consecinta diminuarea taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

Pentru debitul stabilit suplimentar in suma de .X. lei s-au calculat **majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in sum a de X lei.**

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferentă livrarilor intracomunitare catre societatea .X. ltd Bulgaria si societatea .X. Art LLC Bulgaria, in suma de .X. lei si, respectiv de .X. lei, s-au constatat următoarele.

2. a) In perioada 15.02.2010 - 23.02.2010 SC .X. .X. SA a emis catre societatea X LTD din Ruse, Bulgaria, X X, un numar de 17 facturi interne in valoare totala de X lei, reprezentand produse metalurgice (otel beton, profile laminate de diferite tipuri și dimensiuni) pentru care s-au intocmit facturi externe în valoare totala de X euro.

La data data de 18.01.2010 partile au încheiat Contractul nr.X, valabil pana la data de 31.12.2010, ce are ca obiect vanzarea-cumpararea de produse metalurgice. Categoria, cantitatea, calitatea, pretul, termenii și conditiile de livrare sunt mentionate în Specificatiile de vanzare, conform cărora conditia de livrare a fost FCA .X.. Potrivit specificatiilor de vanzare a produselor metalurgice marfa a fost livrata in doua loturi si anume:

- primul lot in cantitate de 300 to (otel beton tip BST500S);
- al doilea lot in cantitate de 60 to (profile laminate UNP tip S235JR+AR).

Conform contractului de vanzare-cumparare și a specificatiilor de vanzare la semnarea acestora, partile au fost reprezentate de domnul X - Director General din partea SC .X. .X. SA și de domnul X -Director din partea firmei X LTD. Din Nota Explicativa data de Seful Serviciului Export la SC .X. .X. SA - X reiese: Contractul de vanzare-cumparare a fost intocmit la sediul SC .X. .X. SA si a fost transmis prin e-mail la adresa lisiltd@gmail.com in atentia DI.Director X pentru a fi semnat. Contractul a fost intocmit la sediul SC .X. .X. SA in baza cererii de oferta transmisa pe e-mail de DI. X catre adresa de e-mail .X.@.X.-tgv.ro si spre stiinta DI. X - Director Directia Vanzari SC .X. .X. la aceea data. Contractul a fost returnat semnat si stampilat pe e-mail.

Datele de identificare ale cumparatorului mentionate in documente sunt urmatoarele:

Denumirea : .X. LTD, X BG 1X8

Adresa : RUSE, BL. X, BI.B ,X – Bulgaria

Pentru fiecare livrare SC .X. .X. SA a intocmit urmatoarele documente : Factura externa (Invoice); - Factura fiscala; - Aviz de insotire a marfii; - Certificat de calitate; Lista de pachete.

Referitor la modul de intocmire si completare a CMR-urilor, din raspunsul formulat la intrebarea nr.2 din nota explicativa reiese ca "*CMR-ul a fost prezentat de conducatorii mijloacelor de transport la sosirea acestora pentru preluarea otelului si s-a completat in rubricile prevazute in documentele tipizate la SC .X. .X. SA - Serviciul Export de D-na X care a avut in derulare contractul*".

In facturile fiscale interne este mentionat scutit cu drept de deducere, conditia de livrare FCA .X., livrat la Bulgaria, plata in avans. Setul

complet de Factura externa (Invoice), Paking list, Certificat de calitate si CMR au fost scanate si trimise prin e-mail catre firma bulgara.

Conform datelor inscrise in documentele de transport, transportul acestor produse metalurgice a fost efectuat de societatea bulgara X LTD. Bulgaria - BG .X., fiind desemnata de .X. LTD sa asigure transportul produselor metalurgice cu urmatoarele mijloace de transport:

- .X./X. (sofer - delegat: .X.);
- .X./X. (sofer - delegat:X);
- .X./X. (soferi - delegati: .X. .X. si .X. .X.);
- .X./X. (sofer - delegat: .X. .X.).

Din documentele de transport (CMR) rezulta ca adresa de livrare a produselor finite stipulata si in facturile externe (invoices), este: "X Street, No X, Russe - Bulgaria", iar la rubrica "X" fiind specificat firma: SC .X. Art LLC, Blvd. X, No X, Varna - Bulgaria, care a si confirmat pe documentele de transport (CMR) receptia produselor finite pentru SC .X. ltd. În contractul de vanzare - cumparare incheiat intre SC .X. .X. SA si SC .X. ltd -Bulgaria nu este stipulata aceasta clauza in care se prevede ca locul de livrare a produselor finite si receptia lor sa fie asigurata de firma SC .X. Art LLC in contul SC .X. ltd. Documentele de transport (CMR) confirmate de firma SC .X. Art LLC pentru SC .X. ltd au fost returnate prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare, fapt ce reiese si din raspunsul la intrebarea nr.2 din nota explicativa.

Plata marfurilor a fost efectuata de .X. Art LLC cu dispozitii de plata externa din Bulgaria prin contul bancar in valuta nr.BGX, RZX, pe documentul de plata fiind inscrisa specificatia "plata in numele .X. ltd Bulgaria".

Prin adresa nr. .X./05.07.2011 transmisa Compartimentului de schimb international de informatii s-a solicitat informatii de la Administratia Fiscala din Bulgaria privind realitatea unor achizitii intracomunitare efectuate de societatea .X. ltd de la SC .X. .X. SA, in perioada 15.02.2010 - 23.02.2010.

Prin raspunsul tip "SCAC" primit de la Administratia Fiscala din Bulgaria transmis de Compartimentul de schimb international de informatii prin adresa nr. X/12.01.2011 se comunica urmatoarele:

1. Firma .X. ltd, VAT BG .X. își desfașoara activitatea in Bulgaria.
2. Sediul declarat este in orașul Ruse, BL. X 4, BLB ,Et.X - Bulgaria.
3. Societatea din Bulgaria a dat o declaratie in scris ca in perioada mentionata nu a avut activitate comerciala si nu a efectuat achizitii intracomunitare de bunuri de la SC .X. .X. SA sau alta companie din Romania.
4. Societatea din Bulgaria declara ca nu a semnat niciun contract cu societatea din Romania, iar acest tip de contract nu este la fel cu tipul de contract utilizat de aceasta.

5. Societatea din Bulgaria declara ca nu a avut si nu are o relatie comerciala cu SC .X. Art - Bulgaria.
6. In urma verificarilor efectuate, inspectorii fiscali nu au gasit nicio plata realizata intre .X. ltd si .X. Art.
7. In baza documentelor verificate, inspectorii fiscali au suspiciuni ca aceste bunuri nu au intrat pe teritoriul bulgar.
8. Societatea bulgara de transport (X LTD) nu a putut fi gasita la adresa declarata astfel că, nu se poate confirma realitatea efectuării transportului.

Garda Financiara .X. a efectuat verificari la societatile SC X SRL Buftea, SC X SRL .X., SC X SA .X. - punct de lucru .X., SC X SRL Tg.Mures - punct de lucru .X., care sunt de fapt cumparatorii finali a produselor metalurgice, mai mult, unele dintre aceste societati fiind si clienti ai SC .X. .X. SA.

Din cuprinsul Procesului verbal nr..X.10.02.2011 incheiat la SC .X. .X. SA in care se regasesc și Notele de constatare incheiate de Garda Financiara .X., respectiv nr..X./X./29.12.2010 incheiata la SC X SRL Buftea, nr..X./X.21.06.2010 incheiata la SC X SRL .X., nr..X./X./21.06.2010 incheiata la SC .X. .X. SRL X - punct de lucru .X. si nr..X./21.06.2010 incheiata la SC .X. .X. SA .X. - punct de lucru .X., s-a demonstrat faptul ca marfurile livrate la .X. ltd Bulgaria nu au parasit teritoriul Romaniei.

Având in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscală considera ca pentru livrarile catre .X. ltd, din perioada 15.02.2010-23.02.2010, SC .X. .X. SA nu poate beneficia de scutirea de taxe pe valoarea adăugată prevazuta la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, intrucât marfurile nu au parasit in mod fizic teritoriul Romaniei, iar societatea nu a luat toate masurile aflate in puterea sa pentru a se asigura ca livrarile intracomunitare catre .X. ltd nu o determina sa participe la o fraudă, aceste livrari respectând prevederile art.128 alin.(9) din Codul fiscal.

Inadvertentele constatate de organele de inspectie care ar fi trebuit sa induca societatii anumite suspiciuni privind credibilitatea și onestitatea partenerului, sunt:

- la semnarea contractului, a specificatiilor de vanzare ale produselor metalurgice și lansarea comenzilor in productie, societatea nu a verificat calitatea persoanelor care au reprezentat clientul, toate aceste documente fiind confirmate si semnate prin e-mail;
- platile erau facute de catre o alta firma in contul .X. ltd si anume .X. Art LLC;
- ștampilarea si semnarea pentru confirmarea receptiei marfii, pe exemplarul CMR era aplicată de catre firma .X.Art LLC - Bulgaria. Practic, confirmarea receptionarii marfii la locul de descarcare mentionat in CMR se face de cumparator (destinatar), prin remiterea furnizorului, in copie a exemplarului acestuia semnat și ștampilat, sau de transportator (cand acesta este angajat

de vanzator), prin transmiterea furnizorului tot in copie a exemplarului sau semnat și ștampilat de destinatar, și nu prin semnarea și ștampilarea in original al exemplarului CMR ramas la expeditor (furnizor) si returnat furnizorului prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare, cum reiese din raspunsul la intrebarea nr.2 din nota explicativa. Acceptarea de catre SC .X. .X. SA a acestui mod de confirmare, a livrarilor intracomunitare efectuate catre .X. ltd, conduce la concluzia ca interesul principal al societatii era ca documentele aferente livrarilor respective sa respecte conditiile prevazute la art.10 alin.(1) din O.M.E.F. nr.2421/2007 pentru modificarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin. (I) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, iar societatea, in baza obligatiilor cumparatorului privind transportul, stabilite prin conditia de livrare FCA .X., sa fie absolvita de orice raspundere in cazul nelivrării marfurilor la locul de descarcare din Bulgaria și astfel de a beneficia de scutirea de TVA, prevazuta de art.143 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală considera ca societatea dispunea de toate pârghiile necesare in vederea preîntâmpinării producerii unor astfel de situatii, prin luarea unor masuri rezonabile aflate in puterea sa, cum ar fi :

- solicitarea de documente doveditoare a calitatii persoanelor care reprezinta clientul;
- contractul de vanzare sa contina o clauza speciala privind raspunderea materiala a clientului (persoana juridica nerezidenta) in cazul nerespectării conditiei principale pentru realizarea unei livrari intracomunitare, aceea de a transporta efectiv marfurile in afara teritoriului Romaniei, intr-un stat membru UE, in situatia in care transportul este in sarcina clientului ;
- la livrarile intracomunitare cu conditiile de livrare EXW, FCA, la intocmirea scrisorilor de trasura (CMR), la rubrica "Instructiunile expeditorului" acesta are libertatea de a face orice mentiuni pe care le considera utile cu privire la raspunderea transportatorului in cazul nerespectării locului prevazut pentru livrarea marfii, din afara teritoriului Romaniei.

In același sens este și interpretarea Curtii Europene de Justitie din 27 septembrie 2007 in Cauza C-409/04 Teleos și Altii, care declara :

„1) Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/651/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, având in vedere termenul "expediat(e)" care figurează in aceste doua dispozitii, trebuie sa fie interpretate in sensul ca achiziția intracomunitară a unui bun este efectuată, iar scutirea livrării

intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și, când furnizorul dovedește ca acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și ca, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a parasit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

2) Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directivă 2000/65, trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună-credință și a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.

3) Faptul că persoana care achiziționează bunurile a prezentat autorităților fiscale din statul membru de destinație o declarație referitoare la achiziția intracomunitară, precum cea în discuție în acțiunea principală, poate constitui o dovadă suplimentară care urmărește să stabilească faptul că bunurile au parasit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o dovadă determinanta pentru scutirea de taxă pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare."

Prin urmare, s-a constatat că livrarile din perioada 15.02.2010 - 23.02.2010 către .X. ltd Bulgaria nu sunt scutite de taxă cu drept de deducere întrucât nu îndeplinesc condițiile unei livrări intracomunitare prevăzute la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea datorează **taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.**

2.b) În perioada martie - iunie 2010 SC .X. .X. SA a emis către societatea .X. ART LLC din Varna, Bulgaria, X, un număr de 46 facturi interne în valoare totală de X lei, reprezentând produse metalurgice (otel beton, profile laminate de diferite tipuri și dimensiuni) pentru care s-au întocmit facturi externe în valoare totală de X euro.

La data de 25.02.2010 părțile au încheiat Contractul nr.X care are ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse metalurgice. Categoria, cantitatea, calitatea, prețul, termenii și condițiile de livrare sunt menționate în Specificațiile de vânzare. Conform acestora condiția de livrare a fost FCA .X..

Potrivit specificatiilor de vanzare a produselor metalurgice marfa a fost livrata conform anexelor incheiate la contract si anume:

-la data de 01.03.2010 a fost incheiata Anexa nr.11a Contractul nr.X prin care partile au suplimentat cantitatile din contract.

-la data de 23.03.2010 a fost incheiata Anexa nr.21a Contractul nr.X prin care partile au suplimentat cantitatile din contract.

-La data de 30.05.2010 a fost incheiata Anexa nr.3 la Contractul nr.X prin care partile au suplimentat cantitatile din contract.

Conform contractului, a anexelor aditionale și a specificatiilor de vanzare la semnarea acestora, partile au fost reprezentate de .X. - Director General din partea SC .X. .X. SA și de X -Director din partea firmei .X. Art LLC. Prin Nota Explicativa data de X, avand calitatea de Sef Serviciu Export la SC .X. .X. SA, Contractul de vanzare-cumparare a fost intocmit la sediul SC .X. .X. SA si a fost transmis prin [e-mail la adresa .X.art.bg@gmail.com](mailto:.X.art.bg@gmail.com) în atentia DI.Director X pentru a fi semnat. Din dispozitia D-lui X - Director Vanzari, in urma cererii de oferta primita in data de 18.02.2010 a fost transmisa oferta comerciala nr. X /2010 cu preturile in conditia CPT Varna.

In data de 24.02.2010 solicita oferta comerciala in conditia FCA aratand ca au camioanele necesare pentru organizarea transportului. A fost transmisa oferta comerciala C0Xbis IMT AG/2010 in data de 24.02.2010 in conditia de livrare FCA si s-a intocmit contractul nr..X./25.02.2010.

Contractul a fost returnat, semnat si stampilat tot pe e-mail.

Datele de identificare ale cumparatorului mentionate in documente sunt urmatoarele:

Denumirea: .X. ART LLC, VAT X

Adresa : VARNA, X, Nr.1X,tell fax:+.X

Pentru fiecare livrare SC .X. .X. SA a intocmit urmatoarele documente: Factura externa (Invoice), Factura fiscala, Aviz de insotire a marfii , Certificat de calitate, Lista de pachete.

Referitor la modul de intocmire si completare a CMR-urilor, din raspunsul formulat la intrebarea nr.2 din nota explicativa reiese ca "*CMR-ul a fost prezentat de conducatorii mijloacelor de transport la sosirea acestora pentru preluarea otelului si s-a completat in rubricile prevazute in documentele tipizate la SC .X. .X. SA - Serviciul Export de D-na X care a avut in derulare contractul*".

In facturile fiscale interne este mentionat scutit cu drept de deducere, conditia de livrare FCA .X., livrat la Bulgaria, plata in avans.

Setul complet de Factura externa (Invoice), Paking list, Certificat de calitate si CMR au fost scanate si trimise prin e-mail catre firma bulgara. Conform datelor inscrise in documentele de transport, transportul acestor produse metalurgice a fost efectuat de societatea X LTD Bulgaria-BG .X. si X LTD Bulgaria-BG X, la adresa de livrare stipulata in facturile externe: X, No X, Russe – Bulgaria, iar firma care a confirmat receptia bunurilor este SC .X. Art

LLC, Blvd. X, No X, Varna - Bulgaria, avand inscise urmatoarele mijloace de transport:

- X (sofer - delegat :X)
- X (sofer - delegat :X)
- X/.X. (sofer - delegat :.X.)
- .X./.X. (sofer - delegat :.X. .X.)
- .X./.X. (sofer - delegat :.X.)
- X (sofer - delegat :X)

Documentele de transport (CMR) confirmate de firma SC .X. Art LLC au fost returnate prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare, fapt ce reiese si din raspunsul la intrebarea nr.2 din nota explicativa. In data de 03.06.2010 actele originale pentru ultimele livrari au fost expediate prin TNT conform awb nr. GD X WW.

Plata marfurilor a fost efectuata de .X. Art LLC cu dispozitii de plata externa din Bulgaria prin contul bancar in valuta nr.BGX, X.

Garda Financiara .X. a efectuat verificari la societatile SC X X SRL Buftea, SC X SRL .X., SC .X. .X. SA .X. - punct de lucru .X., SC .X. .X. SRL X - punct de lucru .X., acestia fiind în fapt cumparatorii finali a produselor metalurgice, mai mult, unele dintre aceste societati fiind si clienti ai SC .X. .X. SA.

Din cuprinsul Procesului verbal nr.X/10.02.2011 incheiat la SC .X. .X. SA in care se regasesc și Notele de constatare incheiate de Garda Financiara .X., respectiv nr.X/.X./29.12.2010 la SC X SRL Buftea, nr..X./X/21.06.2010 la SC X SRL .X., nr..X./.X./21.06.2010 la SC .X. .X. SRL X - punct de lucru .X. si nr.X/X/21.06.2010 la SC .X. .X. SA .X. - punct de lucru .X., s-a demonstrat faptul ca marfurile livrate la .X. Art X Bulgaria nu au parasit teritoriul Romaniei.

Prin Adresa nr.X/12.09.2011 transmisa Compartimentului de schimb international de informatii s-au solicitat informatii de la Administratia Fiscala din Bulgaria privind achizitiile intracomunitare efectuate de societatea .X. Art LLC de la SC .X. .X. SA, in perioada 11.03.2010 - 21.06.2010.

Prin raspunsul tip "SCAC", transmis de Compartimentul de schimb international de informatii prin adresa nr.X/13.10.2011 Administratia Fiscala din Bulgaria a comunicat urmatoarele:

- 1.Firma .X. Art LLC, VAT X își desfășoara activitatea in Bulgaria.
- 2.La sediul declarat din orașul X, BL.X, Nr.X, figureaza de fapt un depozit si nu societatea .X. Art LLC.
- 3.Nu se confirma declararea acestor bunuri in Bulgaria, precum si TVA aferent acestor bunuri achizitionate de la SC .X. .X. SA.
- 4.Incepand cu data de 03.01.2011 codul X a fost anulat.
- 5.Nu se confirma nicio plata a acestor bunuri realizata de catre .X. Art LLC.
- 6.Nu se confirma achizitia si receptia bunurilor, inspectorii fiscali au suspiciuni ca aceste bunuri nu au intrat pe teritoriul bulgar.

7. Societatea bulgara de transport (X LTD) nu a putut fi gasita la adresa declarata, ceea ce nu putem confirma realitatea efectuării transportului.

Avand in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscală considera ca pentru livrarile catre .X. Art LLC, din perioada 11.03.2010 -- 21.06.2010, SC .X. .X. SA nu poate beneficia de scutirea de TVA, prevazuta la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, intrucat marfurile nu au parasit in mod fizic teritoriul Romaniei, iar societatea nu a luat toate masurile aflate in puterea sa pentru a se asigura ca livrarile intracomunitare catre .X. Art LLC nu o determina sa participe la o fraudă, iar aceste livrari respecta prevederile art.128 alin. (9) din Codul fiscal.

Inadvertentele constatate de organele de inspectie fiscală care ar fi trebuit sa induca societatii anumite suspiciuni privind credibilitatea și onestitatea partenerului, sunt :

- la semnarea contractului, a specificatiilor de vanzare ale produselor metalurgice și lansarea comenzilor in productie, societatea nu a verificat calitatea persoanelor care au reprezentat clientul, toate aceste documente fiind confirmate si semnate prin e-mail;

Practic, confirmarea receptionarii marfii la locul de descarcare mentionat in CMR se face de cumparator (destinatar), prin remiterea furnizorului, in copie a exemplarului acestuia semnat și ștampilat, sau de transportator (când acesta este angajat de vanzator), prin transmiterea furnizorului in copie a exemplarului sau semnat și ștampilat de destinatar, nicidecum prin semnarea și ștampilarea in original al exemplarului CMR ramas la expeditor (furnizor) si returnat furnizorului prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare, cum reiese din raspunsul la intrebarea nr.2 din nota explicativa.

Acceptarea de catre SC .X. .X. SA a acestui mod de confirmare, a livrarilor intracomunitare efectuate catre .X. Art LLC, ne duce la concluzia ca interesul principal al societatii era ca documentele aferente livrarilor respective sa respecte conditiile prevazute la art.10 alin.(1) din O.M.E.F. nr.2421/2007 pentru modificarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit. a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, iar societatea, in baza obligatiilor cumparatorului privind transportul, stabilite prin conditia de livrare FCA .X., sa fie absolvita de orice raspundere in cazul nelivrării marfurilor la locul de descarcare din Bulgaria și astfel de a beneficia de scutirea de TVA, prevazuta de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscală considera ca societatea dispunea de toate parghiile necesare in vederea preantampinării producerii unor astfel de situatii, prin luarea unor masuri rezonabile aflate in puterea sa, cum ar fi:

- solicitarea de documente doveditoare a calitatii persoanelor care reprezinta clientul;
- contractul de vanzare sa contina o clauza speciala privind raspunderea materiala a clientului (persoana juridica nerezidenta) in cazul nerespectarii conditiei principale pentru realizarea unei livrari intracomunitare, aceea de a transporta efectiv marfurile in afara teritoriului Romaniei, intr-un stat membru UE, in situatia in care transportul este in sarcina clientului ;
- la livrarile intracomunitare cu conditiile de livrare EXW, FCA, la intocmirea scrisorilor de trasura (CMR), la rubrica "*Instructiunile expeditorului*" acesta are libertatea de a face orice mentiuni pe care le considera utile cu privire la raspunderea transportatorului in cazul nerespectarii locului prevazut pentru livrarea marfii, din afara teritoriului Romaniei.

In același sens este și interpretarea Curtii Europene de Justiție din 27 septembrie 2007 in Cauza C-409/04 Teleos și alții.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că livrarile din perioada 11.03.2010 - 21.06.2010 catre .X. Art LLC Bulgaria nu sunt scutite de taxa cu drept de deducere intrucat nu indeplinesc conditiile unei livrari intracomunitare prevazute la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea reprezinta livrari interne pentru care se colecteaza taxa pe valoarea adăugată in baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare astfel că, societatea datoreaza taxa pe valoarea adăugată suplimentară in suma de .X. lei.

IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

Perioada verificată: 01.07.2006 – 31.12.2010.

In urma verificarii impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane juridice nerezidente aferent perioadei 01.07.2006 - 31.12.2010, s-a constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila obligatia de plata de X lei, compusa din:

- .X. lei, suma aferenta anului 2006;
- X lei, suma aferenta anului 2007;
- X, suma aferenta anului 2008;
- X lei, sum a aferenta anului 2009;
- X lei, sum a aferenta anului 2010.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca **in anul 2006, societatea a aplicat eronat cota de impozitare in procent de 15%, pentru veniturile realizate de persoane juridice nerezidente**, încalcan-du-se prevederile pct.39 alin.(5) din Legea nr.163/2005, privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Legii

nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia cota de impozitare este de 16% incepand cu data de 01.01.2006, astfel:

SC .X. .X. SA, detine Contractul cu nr.X/27.07.2006, incheiat pe de o parte de SA X - Casa X Rusia in calitate de prestator, reprezentata de d-ul X director si pe de alta parte de SC .X. .X. SA, reprezentata de X -director general, in calitate de beneficiar, ce are ca obiect Organizarea de catre Prestator a doua concerte in .X. si un concert in Campia X cu participarea trupei de artisti a Casei X SA CMC Rusia.

Pretul serviciilor prevazut la punctul 3.1 din contract este de X EUR, net. Suma care face obiectul acestui Contract se va plati in avans in contul Prestatorului integral (100%), nu mai tarziu de 08.08.2006.

In baza Dispozitiei/Declaratiei de plata externa din data de 01.08.2006, societatea a achitat X EUR, reprezentand contravaloare plata in avans conform contract nr.X/27.07.2006.

In baza Dispozitiei/Declaratie de plata externa din data de 08.08.2006, societatea a achitat X EUR, reprezentand contravaloare plata in avans conform contract nr.X/27.07.2006.

SA CMC - Casa X Rusia, a emis catre SC .X. .X. SA, factura cu nr.X/14.08.2006, in valoare de X EUR, echivalent a X lei.

Societatea a calculat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente dupa cum urmeaza:

$X \text{ EUR} * 15\% = X \text{ EUR};$

$X \text{ EUR} * X = X \text{ lei}$, suma ce a fost inregistrata in contul X reprezentand cheltuieli impozit venit persoane juridice nerezidente.

S-a constatat că societatea eronat a calculat impozit in cota de 15%, incalcand astfel prevederile pct.39 alin(5) din Legea nr.163/2005 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia cota de impozitare este de 16% incepand cu data de 01.01.2006, nerespectand in acelasi timp prevederile stipulate la punctul 3.1 din contract, astfel incat pretul serviciilor din contract este de X EUR, net.

Rezulta un impozit pe venit persoane nerezidente suplimentar in suma de X lei calculat astfel:

$X \text{ EUR} * 16\% / 100 - 16 = X \text{ EUR}$

$X \text{ EUR} * X = X \text{ lei}$,

- In baza Dispozitiei/Declaratie de plata externa din data de 17.07.2006, societatea a achitat X USD, reprezentand contravaloare servicii la contractul nr.101, (aferenta facturilor nr.X/174 din data de 12.06.2006 si nrA/107 din data de 20.04.2006) incheiat cu firma IM X SRL din Chisinau-Republica Moldova privind elaborarea detaliilor de executie pentru proiectul SC .X. .X. SA – Modernizarea Retelei de Comunicatii Fibra Optica.

Societatea a calculat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente dupa cum urmeaza:

$X \text{ USD} * 15\% = X \text{ USD};$

$X \text{ USD} * X = X \text{ lei}$, suma ce a fost inregistrata in contul 658.140 reprezentand cheltuieli impozit venit persoane juridice nerezidente.

Astfel, s-a constatat că societatea eronat a calculat impozit in cota de 15%, incalcand astfel prevederile pct.39 alin(5) din Legea 163/2005, privind aprobarea Ordonantei de urgenta Guvernului nr.138/2004, pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia cota de impozitare este de 16% incepand cu data de 01.01.2006.

Rezulta un impozit pe venit persoane nerezidente suplimentar in suma de X lei calculat astfel:

$X \text{ USD} * 16\%/100-16 = X \text{ USD}$

$X \text{ USD} * 2,8010 = X \text{ lei},$

- In baza Dispozitiei/Declaratie de plata de plata externa din data de 02.08.2006, societatea a achitat X USD, reprezentand contravaloare penalitati conform Contractului de Cesiune nr..X./79/04.02.2006. Societatea a calculat corect impozit pe nerezidenti la suma neta platita, dar a aplicat cota de 15% corect fiind cota de impozit de 16%.

$X \text{ USD} * 15\%/100-15 = X \text{ USD};$

$X \text{ USD} * X = X \text{ lei},$

Rezulta un impozit pe venit persoane nerezidente suplimentar in suma de X lei calculat astfel:

$X \text{ USD} * 16\%X - 16 = X \text{ USD};$

$X \text{ USD} * 2,817 = X \text{ lei}.$

Rezulta că pentru perioada iunie - decembrie 2006 un impozit suplimentar de plata in suma de .X. lei, pentru care au fost calculate majorari in suma de X lei si penalitati in suma de X lei.

În concluzie, în anul 2006, respectiv iunie-decembrie 2006, societatea a calculat eronat impozit pe nerezidenti la suma neta platita, conform contractelor incheiate, dar in acelasi timp a aplicat cota de 15%, corect fiind cota de impozit de 16%. Operatorul economic a inregistrat in anul fiscal 2006 drept cheltuieli nedeductibile fiscal impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane juridice in contul 658.140 "*Cheltuieli impozit venit persoane juridice nerezidente*", consecinta fiscala fiind stabilirea unui debit suplimentar de plata in suma de .X. lei.

Pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar in urma inspectiei fiscale efectuate in suma de .X. lei au fost stabilite majorari/dobanzi in suma de X lei și penalitati de intarziere in suma de 1X lei.

Prin Dispoziția nr..X./20.04.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 s-a dispus diminuarea pierderii fiscale de recuperat din anul 2009 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii.

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

A. IMPOZIT PE PROFIT

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei **impozit pe profit;**
- .X. lei **dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente
impozitului pe profit,**

precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei stabilită prin Dispoziția nr..X./20.04.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

1. Referitor la cheltuielile cu serviciile de organizare a evenimentului „Ziua .X.”, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de organizare a evenimentului „Ziua .X.-.X.” în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au prezentat motivele pentru care nu au fost acceptate la deducere astfel de cheltuieli pe anul 2007, iar pentru cheltuielile înregistrate în perioada 2007 – 2009 societatea a prezentat documente ce nu au fost analizate la inspecția fiscală.

Perioada verificată: 2007 - 2009.

În fapt, în perioada verificată, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu prestări de servicii privind organizarea evenimentului „Ziua .X.-.X.”, astfel:

- **în anul 2007** s-au înregistrat cheltuieli în sumă de **.X. lei**, prin articolul contabil 658.214 "Alte cheltuieli de exploatare" = 401.431 "furnizori" cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare organizare eveniment "Ziua .X.-.X.", în baza facturii fiscale nr..X./23.08.2007, emisă de SC .X. SRL. Între societate, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL din .X., în calitate de prestator, a fost încheiat Contractul F.N/13.08.2007 în valoare de .X. Euro, ce are ca obiect organizarea evenimentului "Ziua .X. - .X." în data de 18 august 2007, în locația .X., Piața .X.. Cu această sumă a fost influențată pierderea fiscală pe anul 2007.

Cheltuielile nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, **fără a se efectua analiza documentelor prezentate și fără a se preciza concret, în funcție de prevederile legale invocate, motivul neacceptării la deducere a acestor cheltuieli.**

- **în anul 2008** s-au înregistrat cheltuieli în sumă de **.X. lei**, prin articolul contabil 628.022 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" = 401.431 "furnizori" reprezentând contravaloare organizare eveniment "Ziua .X.–.X.", în baza facturii fiscale nr.X/05.08.2008, emisă de SC .X. SRL. Între societate, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL din .X., în calitate de prestator, a fost încheiat Contractul nr..X./11.07.2008 în valoare de X Euro, ce are ca obiect organizarea evenimentului "Ziua .X. - .X." în perioada 15-16 august 2008, în locația .X., Piața .X.;

- totodată, **în anul 2008**, s-au înregistrat cheltuieli în sumă de **.X. lei**, prin articolul contabil 628.022 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" = 401.431 "furnizori" reprezentând contravaloare organizare eveniment "Ziua .X. – .X.", în baza facturii fiscale cu nr..X./15.08.2008, emisă de Casa de X Rusia, reprezentând "efectuarea concertelor în orașul .X., România, cu participarea principalelor colective artistice al Casei de X" Rusia.

- **în anul 2009** s-au înregistrat cheltuieli în sumă de **.X. lei**, în baza Contractului nr.X/13.08.2009 în valoare de .X. Euro, ce are ca obiect organizare eveniment "Ziua .X. – .X." pentru data de 15.08.2009 în locația .X., Piața .X.. Astfel societatea a înregistrat:

- suma de .X. lei în baza facturii fiscale nr..X./12.08.2009 emisă de SC .X. SRL conform Contractului nr.X/13.08.2009 în valoare de .X. Euro, ce are ca obiect executarea de focuri de artificii în locația .X. - Piața .X. și asigurarea regiei și prezentatorului evenimentului "Ziua .X. – .X." în data de 15.08.2009.

- suma de X lei în baza facturii fiscale nr.X/13.08.2009 emisă de SC .X. SRL.

Cu suma de X lei a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2009, măsura fiind dispusă prin Dispoziția nr..X./20.04.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Cheltuielile înregistrate de societate pe perioada 2008 – 2009 nu au fost acceptate la deducere conform prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, **pe motiv că societatea nu a justificat prestarea efectivă în**

scopul obținerii de venituri impozabile, fiind influențată baza impozabilă a profitului sau diminuată pierderea fiscală declarată.

Prin contestație societatea susține că serviciile facturate de către SC .X. SRL sunt detaliate în mod corespunzător în contracte, iar în ceea ce privește necesitatea efectuării cheltuielilor contestată arată că potrivit art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile de reclama și publicitatea efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri având în vedere că serviciile sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății fiind în strânsă legătură cu obiectul de activitate al beneficiarului. Contestată susține că a devenit membră a grupului .X. la data de 28 august 2002 când și-a schimbat denumirea din Combinatul de Oțeluri Speciale în SC .X. .X. SA, evenimentul fiind un prilej de bilanț, de promovare și de prezentare a activității societății.

De asemenea, societatea susține că a justificat prestarea efectivă a serviciilor de reclama și publicitate cu documente justificative corespunzătoare, respectiv contracte, facturi, rapoarte cu privire la serviciile acordate. O dovadă a prestării serviciilor și a publicității de care societatea și produsele sale au beneficiat urmare a organizării Zilei .X. o reprezintă și articolele din presa scrisă care relatează evenimentele și atasează articolele din Ziarul .X., din perioada 2007-2009, înregistrările postate pe internet de participanții la eveniment, precum și poze. Astfel, solicită recunoașterea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a cheltuielilor cu organizarea evenimentului "Ziua .X. - .X."

Cu privire la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestată arată că este datată 20.04.2012 în timp ce raportul de inspecție fiscală la care se face referire în cuprinsul acesteia, este datat 24.04.2012.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2007, potrivit căroră:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract 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 piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a modificat prin HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, publicată în MO nr.894/28.12.2007, prevede:

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

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

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Prin Contractul FN/2007 încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator, ce are ca obiect organizarea evenimentului „Ziua .X. –.X.” în locația Piața .X. – .X. la data de 18.08.2007, ora 19,00, se prevede:

„2.1. Prestatorul se obligă:

- să pună la dispoziția beneficiarului echipamentul tehnic stabilit de comun acord cu beneficiarul și conform cu riderele tehnice trimise și acceptate de formațiile invitate, conform Anexa 1.

- instalațiile de sunet –LINEARRAY-
- scena ATC 16x12x10 cu extensie frontală;
- instalație lumini;
- mixere PA, FRONT și monitoare scena;
- microfoane;
- sistem videoproiecție conform Anexa 2;
- efecte pirotehnice scena.

2.2. prestatorul se obligă ca în data de 18.08.2007, echipamentul de sunet și scena să fie montate și în perfectă stare de funcționare.

2.3. Prestatorul își asumă responsabilitatea siguranței elementelor de scena. Respectiv schelărie în cadrul normelor de siguranță CEE, stabilite de către producător (ATC Austrian Truss Constructions.)

2.4. Prestatorul este proprietarul echipamentelor menționate mai sus și păstrează proprietatea asupra echipamentelor puse la dispoziția beneficiarului.

2.5. Să asigure prezenta în data de 18.08.2007 la ora 19.00 pentru susținerea spectacolului a următorilor artiști:

X, X & X, X, X, XA.”

Prețul serviciilor este stabilit prin Procesul verbal de predare-primire încheiat între părți la data de 22.08.2007 la suma de .X. euro, fără TVA, prin care s-a constatat executarea acestora, actul fiind semnat de ambele părți contractante.

La contract este anexată, în copie, factura nr..X./23.08.2007 emisă pentru organizare eveniment „Ziua .X. -.X.” în baza căreia societatea a dedus cheltuieli cu serviciile în sumă de .X. lei.

La contestație, societatea anexează o serie de poze referitoare la spectacolul prezentat la evenimentul „Ziua .X.-.X.”, precum și extrase de pe net privind articolele din presa scrisă referitoare la acest eveniment, respectiv din Ziarul .X., în anul 2007, precum și Procesul verbal de predare-primire încheiat la data de 22.08.2007.

Potrivit celor prezentate se reține că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, deși sunt invocate aceste documente, mai puțin Procesul verbal de predare-primire încheiat la data de 22.08.2007, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a acestora și nu au menționat motivul pentru care aceste cheltuieli nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil. Simpla invocare a prevederilor legale nu este suficientă pentru neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil a unor astfel de cheltuieli, cu atât mai mult cu cât au fost invocate două temeuri legale, respectiv art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt ce presupunea analizarea cheltuielilor cu serviciile în baza art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, în funcție de cele constatate în urma analizării acestora, emiterea unei concluzii fiscale în conformitate cu art.21 alin.(1) din același act normativ.

În ceea ce privește perioada 2008 – 2009, la dosarul cauzei sunt anexate documentele:

Contractul nr..X./11.07.2008 încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator, ce are ca obiect

organizarea evenimentului „Ziua .X. –.X.” în locația Piața .X. – .X., în perioada 15–16 august 2008, ora 20,00, în valoare de 61.000 euro.

Obligațiile prestatorului prevăzute în contract sunt aceleași cu cele prezentate în Contractul FN/2007, precum și :

„să asigure prezența și funcționarea a patru tunuri de confetti în culorile propuse de beneficiar și a 4 momente pirotehnice de scenă în locația .X.;

să asigure prezentarea spectacolului de către un MC;

să coopereze cu Beneficiarul în realizarea tuturor actelor promoționale, și nu numai legate de eveniment. Această clauză nu obligă artistul la asocieri explicite de imagine cu vreunul dintre sponsorii sau finanțatorii ai evenimentului (multumiri publice etc.);

să nu se folosească de prezenta în spectacol pentru a face publicitate oricăror terți, cu excepția sponsorilor evenimentului;

să asigure transportul echipamentelor tehnice și al artiștilor invitați în cele două locații”.

Prețul serviciilor este stabilit prin Procesul verbal de predare-primire încheiat la data de 18.08.2008 între părți (anexat la contestație), la suma de 61.000 euro, fără TVA, prin care este recunoscută executarea serviciilor din Contractul nr..X./11.07.2008.

De asemenea, la contestație este anexat Contractul FN/12.05.2008 încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și Casa X „X” SA în calitate de prestator, ce are ca obiect organizarea a două concerte în .X. cu participarea trupei de artiști a Casei de X « X” SA, precum și factura nr..X./15.08.2008.

Contractul nr..X./13.08.2009 încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator, are ca obiect organizarea evenimentului „Ziua .X. –.X.” în locația .X. la data de 15.08.2009, ora 20,00, factura nr.X/13.08.2009, iar prin Procesul verbal de predare-primire încheiat la data de 16.08.2008 între părți se constată executarea acestor servicii.

Contractul nr.X/13.08.2009 în valoare de X euro, fără TVA, încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator, are ca obiect executarea de focuri de artificii în localitatea .X. – locația Parc .X. și asigurarea regiei și prezentatorului evenimentului, și sunt anexate Oferta de foc și artificii și efecte de scena, factura nr.X/13.08.2008 și Procesul verbal de predare-primire încheiat la data de 16.08.2008 între părți.

Prin Procesele verbale de predare-primire încheiate la data de 16.08.2008 între părți se recunoaște executarea serviciilor din cele două contracte menționate mai sus, precum și contravaloarea acestora precizată în contracte.

Organul de soluționare a contestației reține că prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au menționat parțial documentele, respectiv contractele și facturile și au concluzionat că „*nu se justifică prestarea efectivă în scopul obținerii de venituri impozabile*”.

Față de concluziile organelor de inspecție fiscală cu privire la cheltuielile cu serviciile pe întreaga perioadă verificată 2007 – 2009 organul de soluționare a contestației reține că nu există constatări cu privire la Procesele verbale de predare-primire încheiate pentru fiecare contract, prin care „*Părțile au constatat executarea serviciilor conform art.2 din Contractul [...] în valoare de [...], la care se adaugă TVA*”.

De asemenea, se reține că nu s-a efectuat o analiză a cheltuielilor conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vederea stabilirii dacă sunt îndeplinite cumulativ cele două condiții, prestarea efectivă și necesitatea efectuării serviciilor.

Ca urmare a celor prezentate organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil/nedeductibil al cheltuielilor cu serviciile înregistrate în baza contractelor încheiate privind organizarea evenimentului „Ziua .X.-.X.”.

Astfel, în temeiul art.216 alin.3 și alin.3¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*”, coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “11.6. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile privind organizarea evenimentului „Ziua .X.-.X.” în sumă de X lei (.X. + .X. + .X.) pe perioada 2007 – 2008, **și se va desființa parțial Dispoziția nr..X./20.04.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei stabilită la pct.1.1 din dispoziție**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei, de cele precizate

în prezenta decizie și de argumentele contestatoarei și conform celor constatate la reanalizare sa stabilească dacă aceste cheltuieli sunt sau nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

2. Referitor la cheltuielile cu lucrările executate de SC .X. SRL în sumă de .X. MVA lei, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu lucrările executate de SC .X. SRL reprezintă cheltuieli cu reparații sau cheltuieli cu modernizarea transformatorului pentru cuptor electric cu arc în condițiile în care nu au fost prezentate alte documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată.

Perioada verificată: martie 2008 – octombrie 2008.

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat pe cheltuieli cu reparațiile suma de .X. MVA lei reprezentând contravaloarea lucrărilor executate de SC .X. SRL din .X. în baza unui număr de 7 facturi emise în baza Contractului de prestari servicii inregistrat sub nr..X./10.03.2008 ce are ca obiect realizarea lucrarii de modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc .X. MVA.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli pe motiv că reprezintă cheltuieli ulterioare de natura modernizărilor care majorează valoarea mijlocului fix.

Prin contestație societatea susține că aceste cheltuieli reprezintă reparații care au condus la o mai bună funcționare a transformatorului pentru cuptor electric cu arc .X. MVA și nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia ulterior punerii în funcțiune a transformatorului a avut loc o creștere a productivității muncii și a sistemului de răcire întrucât nu este susținută cu documente, analize sau informații prezentate de societate

Contestatară arată că transformatorul nu mai corespundea necesitatilor procesului tehnologic, iar prin cedarea ruptoarelor comutatorului de reglaj determina intreruperea procesului tehnologic, astfel s-a considerat necesara trecerea de la o putere de .X. MVA la o putere superioara de .X. MVA care sa inlature întreruperea procesului de productie.

În ceea ce privește îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai transformatorului, contestatară susține că lucrările efectuate la transformatorul cuptorului au constat în:

- redimensionarea partii active a transformatorului (infășurari de medie și joasă tensiune noi din conductor de Cu) pentru puterea de .X. MVA;
- înlocuirea comutatorului de ploturi cu unul pentru puterea de .X. MVA;
- înlocuirea schimbatoarelor de caldura cu putere mai mare;

- inlocuirea conservatorului de ulei;
- inlocuirea pompelor de recirculare ulei;
- inlocuirea dulapului electric de alimentare pompe;
- inlocuirea indicatoarelor de circulatie lichide;
- inlocuirea indicatoarelor de nivel ulei;
- inlocuirea traductorului de temperatura, iar organele de inspectie fiscala au interpretat in mod eronat raspunsul dat de directorul centralei electrice la intrebarea nr.2 din nota explicativă, întrucât a avut loc o imbunatatire a parametrilor tehnici, si nu o imbunatatire a parametrilor tehnici initiali.

Contestatară susține că organele de inspectie fiscala nu au precizat care sunt acei parametri tehnici care s-au imbunatatit ulterior reparatiilor efectuate comparativ cu situatia initiala a transformatorului si au constatat eronat ca aducerea transformatorului la conditii normale de functionare reprezinta investitii sub forma cheltuielilor ulterioare.

Societatea arată că organele de inspectie fiscala nu au facut referire in cuprinsul raportului de inspectie fiscala la raspunsul formulat la intrebarea nr.1 din nota explicativa data de contabilul sef al societatii, care se referă la faptul că lucrările efectuate au constat în *“in inlocuirea partilor componente ale acestuia in vederea adaptarii pentru puterea de .X. MVA intrucât puterea de .X. MVA nu mai servea necesitatilor tehnologice, determinand intreruperi ale procesului ehnologic prin deconectari la suprapresiune. Astlel, prin reparatiile efectuate s-a avut in vedere aducerea transformatorului la parametrii tehnici necesari desfasurarii procesului de productie in condiii optime, in scopul utilizarii continue a acestuia in procesul tehnologic”*.

De asemenea, contestatară susține că organele de inspectie fiscala nu au facut referire in cuprinsul raportului de inspectie fiscala la raspunsul formulat prin nota explicativa data de contabilul sef al societatii *“Beneficiile economice viitoare ale societatii constau in faptul că s-au creat premisele obtinerii acelor beneficii economice avute in vedere initial”*, precum si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile art.6, art.7 si art.105 din Codul de procedura fiscala desi a avut la dispozitie mijloacele de proba prevazute de lege.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

și ale art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) si alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se

recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Având în vedere cele de mai sus se reține ca, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă fiscal trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește cheltuielile ulterioare realizate la mijloace fixe în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali acestea reprezintă investiții efectuate la mijloacele fixe existente care majorează valoarea acestora și care se recuperează pe calea amortizării.

Potrivit prevederilor Contractului nr..X./10.03.2008 încheiat între societate în calitate de achizitor și SC .X. SRL în calitate de prestator, ce are ca obiect, potrivit cap.IV, pct.4.1 „Realizarea lucrării **„Modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc .X. MVA”** în perioadele convenite și în conformitate cu obligațiile asumate prin prezentul contract” , respectiv „4.2 Noul transformator rezultat în urma executării lucrării va fi în conformitate cu „Specificația tehnică” anexată la contract, la CAP.V se prevede: “Contractul cu privire la realizarea lucrării **Modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc .X. MVA** intra în vigoare după semnarea acestuia de către ambele părți contractante.”

La Cap.VI “Actualizarea pretului contractului” se precizează: Valoarea contractului este de .X. Euro (fără TVA) la care se adaugă cheltuielile legate de transportul transformatorului de la achizitor la .X. în valoare de .X. Euro (fără TVA) și de la .X. la achizitor în valoare de .X. Euro (fără TVA). Pretul contractului nu poate fi modificat în perioada derulării contractului decât în baza unor modificări cantitative și/sau calitative ale obiectului contractului și numai în urma solicitării exprese a achizitorului .

La CAP VII: “Durata contractului” se precizează : Prestatorul se obligă să realizeze lucrarea "Modernizare transformator pentru cuptor electric cu arc, de X MV A", conform graficului de realizare .

La CAP.VIII “Modalități de plată” se precizează: Plata serviciilor executate se face prin ordine de plată după cum urmează :

- 100% din valoarea cheltuielilor de transport .X. .X.-.X. adica .X. Euro (fara TVA), aceasta se va achita la 15 zile de la semnarea contractului de catre ambele parti.
- .X. Euro (fara TVA), se va achita in data de 10.03.2008 .
- .X. Euro (fara TVA), pana la data de 30.04.2008.
- .X. Euro (fara TVA), pana la data de 30.07.2008 .
- .X. Euro (fara TVA), se va achita la 15 zile de la data sosirii transformatorului la SC .X. .X., pe baza actului de receptie semnat de ambele parti contractate la sediul beneficiarului.
- 100% din valoarea cheltuielilor de transport .X.-.X. .X. adica .X. Euro (fara TVA), aceasta se va achita la 5 zile de la receptionarea trafo la .X..
- .X. Euro (fara TVA), aceasta se va achita la 30 zile de la data semnarii actului de punere in functiune.

Receptia lucrarii se va face la terminarea lucrarii in fabrica executanta.

La CAP XII "Garantii Contractuale" se precizeaza: Prestatorul garanteaza parametrii tehnici din specificatia tehnica a transformatorului prin efectuarea de masuratori dupa punerea in functiune a transformatorului la cuptorul .X. din sectia .X..

Transformatorul se garanteaza 24 de luni de la punerea in functiune, dar nu mai mult de 36 de luni de la receptia lucrarii de modernizare. Prestatorul va remedia pe cheltuiala sa defectiunile aparute in perioada de garantie si dovedite printr-o constatare a unei comisii neutre ca fiind datorate lucrarilor executate de prestator.

La contractul nr..X./10.03.2008, a fost intocmit Actul Aditional nr..X./27.01.2009, prin care se mentioneaza ca urmare a interventiei asupra ruptoarelor comutatorului de reglaj sub sarcina de la transformatorul de .X. MVA (la cuptorul EAF 70 din sectia .X.) seria nr..X./2008, se prelungeste perioada de garantie la 24 luni de la punerea in functiune incepand cu 12 ianuarie 2009, data la care transformatorul s-a pus in functiune.

În baza contractului, SC .X. SRL .X. a emis in perioada martie - octombrie 2008, catre SC .X. .X. SA, un număr de 7 facturi.

Din fișa mijlocului fix reiese denumirea acestuia "**transformator .X. MVA**", a fost dat în folosință în luna noiembrie 1981 și are durată rămasă de amortizare de 3 ani, iar in Registrul numerelor de inventar intocmit la data de 31.12.2010 se regăsește la pozitia 92, cu valoare de inventar in suma de X lei.

In data de 09.01.2009, la sediul SC .X. .X. SA, cu ocazia reglarii finale a comutatorului de ploturi aferent transformatorului cu putere de .X. MVA, seria .X., a fost incheiat Procesul Verbal de Receptie care a fost semnat atat de reprezentanti din partea societatii .X. .X. SA, cat si de reprezentanti din partea prestatorului SC .X. SRL.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că lucrările efectuate de prestatorul SC .X. SRL în baza Contractului nr..X./10.03.2008 au constat în **„Modernizare transformator openru cuptor electric cu arc .X. MVA”** în perioadele convenite și în conformitate cu obligațiile asumate prin prezentul contract”, astfel încât noul transformator rezultat în urma executării lucrării să fie în conformitate cu „Specificația tehnică” anexată la contract.

Prin Specificația tehnică ce reprezintă anexa la contract se precizează *“Transformatorul se va realiza prin modificarea transformatorului de .X. MVA X/0.61 kV proprietatea SC .X. .X. SA”*, iar pentru realizarea caracteristicilor tehnice impuse tehnologia de fabricație va consta în păstrarea unor componente și în modificarea altor componente cum sunt: **“se modifică total înfășurarea prin realizarea de înfășurări noi de IT, JT, Reglaj cu conductor nou”**, **“se modifică conexiunea de IT”**, **“se modifică izolatoarele de IT”**, **“se vor schimba comutatoarele de reglaj sub sarcina”**, **“se va mări capacitatea sistemului de răcire al trafo prin utilizarea a trei răcitoare cu apa noi dotate și cu pompe de ulei noi”**.

Față de cele prezentate mai sus rezultă că lucrările realizate la mijlocul fix *“transformator .X. MVA”* au fost efectuate în scopul modificării acestuia, respectiv majorării puterii de la .X. MVA la .X. MVA prin modificarea/schimbarea totală sau parțială a unor componente, respectiv prin creșterea capacității sistemului de răcire prin utilizarea a trei răcitoare cu apa noi dotate și cu pompe de ulei noi etc..

Astfel, prin lucrările efectuate de prestator a avut loc o înlocuire a unor elemente cu altele noi, mai performante, care au condus la creșterea capacității electrice a transformatorului pentru cuptor cu arc electric de la X MVA la .X. MVA, ceea ce reprezintă modernizare de natura investițiilor care se înregistrează în contul 231 *“Imobilizari curs”* până la data recepției finale, urmând ca de la data punerii în funcțiune să fie recuperată pe calea amortizării.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speta asemănătoare, prin adresa nr..X./15.02.2009:

“Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificam ca, în categoria lucrărilor de reparații intra lucrări de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.

In categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădiri, intra lucrări de genul: consolidari, compartimentari, tavane false, pereti

*despartitori, montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica **noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de aceeași natura care conduc la imbunatatirea gradului de confort si ambient sau la reabilitarea si modernizarea termica a acestora.***”

Astfel, argumentul contestatoarei conform căruia înlocuirea unor componente reprezintă reparație și nu modernizare nu poate fi reținut întrucât în categoria lucrurilor de reparatii intra lucrari de inlocuirea unor materiale existente si uzate cu altele de aceeași natura și nu înlocuirea cu materiale mai performante, care să modifice vechile elemente/componente în sensul că sunt mai performante și care au condus la creșterea puterii electrice a transformatorului de la X kVA la X kVA, deci a avut loc o îmbunătățire a parametrilor tehnici inițiali transformatorul având o putere sporită față de cel inițial, înregistrat în patrimoniul societății.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia organele de inspecție fiscală au interpretat eronat răspunsul dat de directorul centralei electrice la întrebarea nr.2 din Nota explicativă din data de 26.01.2012 “Este evident că s-au îmbunătățit parametrii tehnici prin creșterea puterii de la .X. MVA la .X. MVA” ca fiind o îmbunătățire a parametrilor tehnici inițiali așa cum se prevede la cap.III “Alte precizări” pct.2 și 3 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe :

“ III. Alte precizări

[...]

2. Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

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

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Amortizarea acestor investiții se face fie pe durată normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% sau în cazul instituțiilor publice până la 20% . Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.

3. În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de utilizare neconsumată, pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata normală de utilizare rămasă), recuperarea valorii de intrare se face pe durata normală de funcționare rămasă.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durata normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.”

Și la pct.94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

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

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

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare”, pe motiv că nu au fost precizați parametri tehnici care s-au îmbunătățit ulterior reparațiilor efectuate comparativ cu situația inițială nu se poate reține în soluțioarea favorabilă a contestației întrucât din documentele prezentate reiese că societatea avea înregistrat în fișa mijlocului fix **"transformator .X. MVA"**, iar în urma lucrărilor prestate de SC .X. SRL a rezultat **"transformator .X. MVA"**, deci lucrările efectuate **au condus la o putere sporita fata de puterea vechiului transformator.**

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală au interpretat fără temei legal, **“concluzionând că se obțin beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial”**, prin extrapolarea răspunsului afirmativ dat de directorul centralei electrice la întrebarea nr.1 din Nota explicativă din data de 26.01.2012 **“vă rugăm să precizați dacă aceste lucrări de modernizare au drept consecințe obținerea de beneficii viitoare pentru societate?”** nu se poate reține în soluțioarea favorabilă a contestației întrucât la pag.15, la **“Motive de fapt”** din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./24.04.2012 organele de inspecție fiscală au constatat **“Investițiile efectuate au avut drept scop obținerea de către societate a unor venituri viitoare”** și nu au concluzionat că societatea ar obține beneficii viitoare **“suplimentare față de cele estimate inițial”**.

Mai mult, prin contestație se precizează **“Subscrisa nu contestă, ci dimpotrivă, ca prin lucrările efectuate se obțin beneficii economice viitoare”** aspect despre care și organele de inspecție fiscală au constatat că

acesta este scopul lucrărilor de modernizare efectuate la transformatorul de .X. MVA.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu modernizările la transformatorul .X. MVA, în sumă de .X. MVA lei.

*

* *

Având în vedere că la cap.IIIA pct.1 din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile privind organizarea evenimentului „Ziua .X.-.X.” în sumă de X lei (.X. + .X. + .X.) pe perioada 2007 – 2008, iar la cap.III A pct.2 din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu modernizările la transformatorul .X. MVA în sumă de .X. MVA lei și întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată de cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a desființat parțial decizia de impunere contestată, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

3. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente impozitului pe profit datorate bugetului de stat în condițiile în care decizia de impunere contestată a fost parțial desființată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile privind organizarea evenimentului „Ziua .X.-.X.” în sumă de X lei (.X. + .X. + .X.) pe perioada 2007 – 2008, analizat la cap.III A pct.1 din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, iar în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu modernizările la transformatorul .X. MVA în sumă de .X. MVA lei analizat la cap.III A pct.2 din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată de cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a desființat parțial decizia de impunere contestată, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesoriile în cuantum de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

ART.119

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

ART.120

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

ART. 120¹

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

Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat decizia de impunere contestată și având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție și de cele

stabilite la reanalizarea capetelor de cerere pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;

- X lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor privind evenimentul „Ziua .X.- .X.” în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu au fost analizate toate documentele ce se regăsesc la dosarul cauzei.

Perioada verificată: 2007 – 2009.

În fapt, în perioada verificată, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturile emise de prestatorul SC .X. SRL în baza contractelor încheiate cu societatea pentru prestari de servicii privind organizarea evenimentului „Ziua .X. – .X.”, astfel:

- **în anul 2007** a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, în baza facturii fiscale nr..X./23.08.2007, emisă de SC .X. SRL. Între societate, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL din .X., in calitate de prestator, a fost incheiat Contractul F.N/13.08.2007 în valoare de .X. Euro, ce are ca obiect organizarea evenimentului" Ziua .X. - .X." in data de 18 august 2007, in locatia .X., Piata .X..

- **în anul 2008** a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, facturii fiscale cu nr.X/05.08.2008, emisă de SC .X. SRL. Între societate, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL din .X., in calitate de prestator, a fost incheiat Contractul nr..X./11.07.2008 în valoare de X Euro, ce are ca obiect organizarea evenimentului" Ziua .X. - .X." in perioada 15-16 august 2008, in locatia .X., Piata .X.;

- **în anul 2009** a dedus taxa pe valoarea adăugată, astfel:

- **în suma de X lei** în baza facturii fiscale nr..X./12.08.2009 emisă de SC .X. SRL conform Contractului nr.X/13.08.2009 în valoare de .X. Euro, ce are ca obiect executarea de focuri de artificii in locatia .X. - Piața .X. și asigurarea regiei și prezentatorului evenimentului "Ziua .X. – .X." în data de 15.08.2009.

- suma de **X lei** în baza facturii fiscale nr.X/13.08.2009 emisă de SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că potrivit prevederilor art.145 alin.(2) și art.146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, societatea trebuie să demonstreze că acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestație, societatea susține că serviciile facturate de către SC .X. SRL sunt detaliate în mod corespunzător în contracte și justificat prestarea efectivă a serviciilor cu contracte, facturi, rapoarte cu privire la serviciile prestate de prestator pe care le anexează.

Contestatarul susține că o dovadă a prestării serviciilor și a publicității de care societatea și produsele sale au beneficiat urmare a organizării Zilei .X. o reprezintă și articolele din presa scrisă care relatează evenimentele și atașează articolele din Ziarul .X., din perioada 2007-2009, înregistrările postate pe internet de participanții la eveniment, precum și poze. Astfel, solicită recunoașterea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a cheltuielilor cu organizarea evenimentului "Ziua .X. - .X."

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;"

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit cărora:

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

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

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

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

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au analizat contractele prezentate, respectiv:

- **Contractul FN/2007** încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator, ce are ca obiect organizarea evenimentului „Ziua .X. –.X.” în locația Piața .X. – .X. la data de 18.08.2007;

- **Contractul nr..X./11.07.2008** încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator, ce are ca obiect organizarea evenimentului „Ziua .X. –.X.” în locația Piața .X. – .X., în perioada 15–16 august 2008, ora 20,00, în valoare de X euro.

- **Contractul nr..X./13.08.2009** încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator, are ca obiect organizarea evenimentului „Ziua .X. –.X.” în locația .X. la data de 15.08.2009, ora 20,00, ;

- **Contractul nr.X/13.08.2009** în valoare de 2.000 euro, fără TVA, încheiat între SC .X. .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator, are ca obiect executarea de focuri de artificii în localitatea .X. – locația Parc .X. și asigurarea regiei și prezentatorului evenimentului.

Și au constatat că din punct de vedere al obiectului și a valorii contractelor, precum și facturile emise în baza acestor contracte și modul de înregistrare a acestora în contabilitate „*prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin :situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare*” si pentru justificarea serviciilor trebuie îndeplinite cumulativ condițiile privind prestarea efectivă și necesitatea serviciilor.

În baza celor prezentate și a temeiurilor legale privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată s-a constatat că societatea trebuie să justifice „*serviciile care au fost prestate în beneficiul său și, totodată, să demonstreze că aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată*” .

Față de aceste constatări organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au invocat drept motive pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată respectarea condițiilor prevăzute de lege pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu

serviciile la calculul profitului impozabil or, în situația acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru această taxă, respectiv deținerea unei facturi fiscale completate cu toate datele și dacă serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că societatea a prezentat la contestație o serie de documente ce nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, respectiv Procesele verbale de predare-primire încheiate între părți prin care se recunoaște executarea serviciilor prevăzute în contracte, oferta de focuri și artificii și efecte de scenă, articole din presa scrisă referitoare la aceste evenimente.

Se reține că deși organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente justificative prin adresa nr.X/24.01.2012 care „să demonstreze realitatea și necesitatea prestărilor de servicii”, documente ce au fost prezentate cu ocazia formulării contestației, potrivit prevederilor art.213 alin.(1) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”, organul de soluționare a contestației trebuie să aibă în vedere aceste documente la soluționarea cauzei.

Ca urmare a celor prezentate, în temeiul art.216 alin.3 și alin.3¹din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată**

stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei, de cele precizate în prezenta decizie și de argumentele contestatoarei și conform celor constatate la reanalizare sa stabilească dacă societatea are sau nu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va desființa partial Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală** și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei (X+ X).

2. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- X lei taxa pe valoarea adăugată;

- X lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. SA nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare în condițiile în care nu justifică faptul că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Perioada verificată: februarie 2010 – iunie 2010.

În fapt, în perioada 15.02.2010 - 23.02.2010 SC .X. .X. SA a emis către societatea XLTD din Ruse, Bulgaria, VAT BG X, un numar de 17 facturi interne in valoare totala de X lei, reprezentand produse metalurgice (otel beton, profile laminate de diferite tipuri și dimensiuni) pentru care s-au intocmit facturi externe în valoare totala de X euro, în baza Contractului nr.X/18.01.2010, valabil pana la data de 31.12.2010, ce are ca obiect vanzarea-cumpararea de produse metalurgice, conditia de livrare fiind FCA .X..

De asemenea, **în perioada martie - iunie 2010 SC .X. .X. SA a emis catre societatea .X. ART X din Varna, Bulgaria, X 1434, un numar de 46 facturi interne in valoare totala de X lei**, reprezentand produse metalurgice (otel beton, profile laminate de diferite tipuri și dimensiuni) pentru care s-au intocmit facturi externe in valoare totală de X euro, în baza Contractului nr..X./25.02.2010 care are ca obiect vanzarea-cumpararea de produse metalurgice. Categoria, cantitatea, calitatea, pretul, termenii și conditiile de livrare sunt mentionate in Specificatiile de vanzare, conditia de livrare fiind FCA .X..

Categoria, cantitatea, calitatea, pretul, termenii și condițiile de livrare sunt menționate în Specificațiile de vânzare potrivit cărora vânzarea produselor metalurgice marfa a fost livrată în mai multe loturi.

Organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate cu privire la livrările intracomunitare declarate de SC .X. .X. SA, au constatat următoarele:

- în ambele cazuri contractul de vânzare-cumpărare a fost întocmit la sediul SC .X. .X. SA și a fost transmis prin e-mail pentru a fi semnat în baza cererii de ofertă transmisă pe e-mail fiind returnat semnat și stampilat pe e-mail;

- Administrația Fiscală din Bulgaria transmite că **societatea .X. Ltd, VAT BG X, din Bulgaria** a declarat că nu a semnat niciun contract cu societatea din România, iar acest tip de contract nu este la fel cu tipul de contract utilizat de aceasta, că nu au avut și nu are o relație comercială cu societatea din România, iar în urma verificărilor efectuate nu a fost găsită nicio plată realizată între cele două societăți.

În facturile fiscale interne este menționat scutit cu drept de deducere, condiția de livrare FCA .X., livrat la Bulgaria, plata în avans. Setul complet de Factura externă (Invoice), Paking list, Certificat de calitate și CMR au fost scanate și trimise prin e-mail către firma bulgară.

Conform datelor înscrise în documentele de transport, transportul acestor produse metalurgice a fost efectuat de societatea bulgară X LTD. Bulgaria - BG .X., fiind desemnată de .X. LTD să asigure transportul produselor metalurgice. **Din documentele de transport (CMR) rezultă ca adresa de livrare a produselor finite stipulată și în facturile externe (invoices), este: "X, No 41C, Russe - Bulgaria", iar la rubrica "X" fiind specificat firma: SC .X. Art LLC, Blvd.X, No 109 A, Varna - Bulgaria, care a și confirmat pe documentele de transport (CMR) recepția produselor finite pentru SC .X. Ltd, fără ca în contractul de vânzare - cumpărare încheiat între SC .X. .X. SA și SC .X. Ltd -Bulgaria să fie stipulată această clauză în care se prevede ca locul de livrare a produselor finite și recepția lor să fie asigurată de firma SC .X. X în contul SC .X. Ltd.** Documentele de transport (CMR) confirmate de firma SC .X. Art LLC pentru SC .X. Ltd au fost returnate prin conducătorii mijloacelor de transport care se prezentau la încărcare, fapt ce reiese și din răspunsul la întrebarea nr.2 din nota explicativă, iar plata marfurilor a fost efectuată de .X. Art LLC cu dispoziții de plată externe din Bulgaria prin contul bancar în valută nr.BG4X, RZX, pe documentul de plată fiind înscrisă specificația "plată în numele .X. Ltd Bulgaria";

- Administrația Fiscală din Bulgaria transmite că **firma .X. Art LLC, VAT X** își desfășoară activitatea în Bulgaria, la sediul declarat din orașul Varna, BL.Tar X, Nr.XA, figurează de fapt un depozit și nu se confirmă declararea acestor bunuri în Bulgaria, precum și TVA aferent acestor bunuri

achizitionate de la SC .X. .X. SA. Începand cu data de 03.01.2011 codul VAT BGX a fost anulat și nu se confirma nicio plata a acestor bunuri realizata de catre .X. Art LLC, astfel că, nu se confirma achizitia si receptia bunurilor, existând suspiciuni ca aceste bunuri ar fi intrat pe teritoriul bulgar.

Setul complet de Factura externa (Invoice), Paking list, Certificat de calitate si CMR au fost scanate si trimise prin e-mail catre firma bulgara.

Conform datelor inscrise in documentele de transport, transportul acestor produse metalurgice a fost efectuat de societățile X LTD Bulgaria-BG .X. si X LTD Bulgaria-BG 1X, la adresa de livrare stipulata in facturile externe: X, Russe – Bulgaria, iar firma care a confirmat receptia bunurilor este SC .X. Art LLC, Blvd. X, No 109A, Varna – Bulgaria. Documentele de transport (CMR) confirmate de firma SC .X. Art LLC și au fost returnate prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare, fapt ce reiese si din raspunsul la intrebarea nr.2 din nota explicativa. In data de 03.06.2010 actele originale pentru ultimele livrari au fost expediate prin TNT conform awb nr. GD X WW, iar plata marfurilor a fost efectuata de .X. Art LLC cu dispozitii de plata externa din Bulgaria prin contull bancar in valuta nr..X., X.

- în ambele cazuri societatea bulgara de transport (X LTD) nu a putut fi gasita la adresa declarata astfel că, nu se poate confirma realitatea efectuării transportului.

Garda Financiara .X. a efectuat verificari la societatile SC X SRL Buftea, SC X SRL .X., SC .X. .X. SA .X. - punct de lucru .X., SC .X. .X. SRL X - punct de lucru .X., care sunt de fapt cumparatorii finali a produselor metalurgice, mai mult, unele dintre aceste societati fiind si clienti ai SC .X. .X. SA. Din cuprinsul Procesului verbal nr..X.10.02.2011 incheiat la SC .X. .X. SA in care se regasesc și Notele de constatare incheiate de Garda Financiara .X., respectiv nr..X./X./29.12.2010 incheiata la SC X SRL Buftea, nr..X./X.21.06.2010 incheiata la SC .X. SRL .X., nr..X./X./21.06.2010 incheiata la SC .X. .X. SRL X - punct de lucru .X. si nr..X./21.06.2010 incheiata la SC .X. .X. SA .X. - punct de lucru .X., s-a demonstrat faptul ca marfurile livrate către .X. ltd Bulgaria și .X. Art LLC nu au parasit teritoriul Romaniei.

Inadvertentele constatate de organele de inspectie fiscala care ar fi trebuit sa induca societatii anumite suspiciuni privind credibilitatea și onestitatea partenerului, sunt :

- la semnarea contractului, a specificatiilor de vanzare ale produselor metalurgice și lansarea comenzilor in productie, societatea nu a verificat calitatea persoanelor care au reprezentat clientul, toate aceste documente fiind confirmate si semnate prin e-mail;
- confirmarea receptionarii marfii la locul de descarcare mentionat in CMR se face de cumparator (destinatar), prin remiterea către furnizor, in copie, a exemplarului acestuia semnat și ștampilat, sau de transportator (când acesta

este angajat de vanzator), prin transmiterea către furnizor, in copie, a exemplarului sau semnat și ștampilat de destinatar, nicidecum prin semnarea și ștampilarea in original al exemplarului CMR ramas la expeditor (furnizor) si returnat furnizorului prin conducatorii mijloacelor de transport care se prezentau la incarcare, așa cum reiese din raspunsul la intrebarea nr.2 din nota explicativa.

Acceptarea de catre SC .X. .X. SA a acestui mod de confirmare, a livrarilor intracomunitare conduce la concluzia ca interesul principal al societatii era ca documentele aferente livrarilor respective sa respecte conditiile prevazute la art.10 alin.(1) din O.M.E.F. nr.2421/2007 pentru modificarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit. a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, iar societatea, in baza obligatiilor cumparatorului privind transportul, stabilite prin conditia de livrare FCA .X., sa fie absolvita de orice raspundere in cazul nelivrării marfurilor la locul de descarcare din Bulgaria și astfel de a beneficia de scutirea de TVA, prevazuta de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea dispunea de toate parghiile necesare in vederea preantampinării producerii unor astfel de situatii, prin luarea unor masuri rezonabile aflate in puterea sa, cum ar fi:

- solicitarea de documente doveditoare a calitatii persoanelor care reprezinta clientul;
- contractul de vanzare sa contina o clauza speciala privind raspunderea materiala a clientului (persoana juridica nerezidenta) in cazul nerespectării conditiei principale pentru realizarea unei livrari intracomunitare, aceea de a transporta efectiv marfurile in afara teritoriului Romaniei, intr-un stat membru UE, in situatia in care transportul este in sarcina clientului ;
- la livrarile intracomunitare cu conditiile de livrare EXW, FCA, la intocmirea scrisorilor de trasura (CMR), la rubrica "*Instructiunile expeditorului*" acesta are libertatea de a face orice mentiuni pe care le considera utile cu privire la raspunderea transportatorului in cazul nerespectării locului prevazut pentru livrarea marfii, din afara teritoriului Romaniei.

In același sens este și interpretarea Curtii Europene de Justiție din 27 septembrie 2007 in Cauza C-409/04 Teleos și altii.

Prin urmare, s-a constatat că livrarile efectuate către cele două societăți nu sunt scutite de taxa cu drept de deducere intrucat nu indeplinesc conditiile unei livrari intracomunitare prevazute la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea reprezinta livrari interne pentru care se colecteaza taxa pe valoarea adăugată in baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările

ulterioare astfel că, societatea datoreaza taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

Contestatară susține că întrucât a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că bunurile livrate au părăsit în mod efectiv teritoriul României, precum și faptul că societatea a efectuat aceste tranzacții fără să fi avut sau să fi putut avea cunoștință de posibilele intenții frauduloase ale cumpărătorului și de conținutul fals al documentelor de transport puse la dispoziție de cumpărător, în condițiile în care a depus toată diligența pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind TVA și că nu participă la fraudă, dreptul societății, în calitate de furnizor, la aplicarea scutirii prevăzute de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu poate fi refuzat de autoritățile fiscale din România.

Contestatară arată că aplicarea scutirii prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este întemeiată și nu poate fi revocată a posteriori de autoritățile fiscale din România, o interpretare contrară ar contraveni în mod flagrant dispozițiilor legale continute în Tratatul privind Uniunea Europeană, în Directivele privind TVA și ar constitui o încălcare a principiilor esențiale pe baza cărora funcționează Uniunea Europeană, în special principiul securității juridice, principiul proporționalității și principiul neutralității TVA, potrivit prevederilor pct.45 și 46 Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și Alții.

În drept, potrivit art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

[...]

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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

iar la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ Livrarea de bunuri

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrarea de bunuri, în înțelesul alin.(1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de altă persoană către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) – i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ *Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prezăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă este justificată cu factură fiscală, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din Romania în alt stat membru.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că bunurile facturate de SC .X. .X. SA către cele două societăți din Bulgaria nu îndeplinesc condiția prevăzută la art.128 alin.(9) din Codul fiscal, întrucât acestea nu au fost transportate din Romania în Ungaria.

În același sens este și interpretarea Curții Europene de Justiție din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și Alții, pct.(1) din dispozitiv:

„ [...] *scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și, când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, **bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.***”

SC .X. .X. SA nu contestă faptul că Garda Financiară a constatat că mărfurile livrate către cele două societăți din Bulgaria nu au părăsit teritoriul României, dar consideră că decizia organelor de inspecție fiscală de a nu acorda scutirea de TVA cu drept de deducere, prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pe motiv că acestea nu reprezintă livrări intracomunitare, contravine legislației și jurisprudenței comunității europene, invocând în acest sens principiul securității juridice, proporționalității și neutralității TVA.

Cu toate acestea Hotărârea Curții Europene de Justiție din 27.09.2007 în cauza C-409/04 Teleos și Alții, având în vedere principiile invocate de contestatară, concluzionează la pct.2) din dispozitiv:

„2) Articolul 28c secțiunea A litera(a) primul paragraf din a șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat de bună credință și a prezentat dovezi care justificau, la primă vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.”

Astfel, pornind chiar de la faptul că recepția produselor finite livrate către SC .X. Ltd, s-a efectuat de SC .X. Art LLC în contul SC .X. Ltd, fără ca în contractul de vânzare - cumpărare încheiat între SC .X. .X. SA și SC .X. Ltd - Bulgaria să fie stipulată aceasta clauza în care să se prevadă ca locul de livrare a produselor finite și recepția lor să fie asigurată de firma SC .X. Art LLC în contul SC .X. Ltd, în condițiile în care confirmarea recepționării marfii la locul de descarcare menționat în CMR se face de cumparator (destinatar), prin remiterea către furnizor, în copie, a exemplarului acestuia semnat și ștampilat, sau de transportator (când acesta este angajat de vânzător) și nu prin semnarea și ștampilarea în original al exemplarului CMR rambursat la expeditor (furnizor) și returnat furnizorului prin conducătorii mijloacelor de transport care se prezentau la încărcare, precum și faptul că potrivit declarațiilor autorității fiscale bulgare cele două firme nu au confirmat relațiile comerciale cu societatea din România și nu se confirmă declararea acestor bunuri în Bulgaria, fapte care sunt de natură să nască suspiciuni cu privire la realitatea operațiunii, contestatara trebuia să ia măsuri pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Prevederile legale nu limitează dovedirea livrării intracomunitare la scrisoarea de transport (CMR) indiferent de condiția de livrare stabilită între părți, astfel încât SC .X. .X. SA avea posibilitatea să solicite orice alte documente ca dovadă suplimentară că transporturile au părăsit teritoriul României (foaie de parcurs, ordin de deplasare al conducătorului auto, taxa de drum achitată în Bulgaria), având în vedere și faptul că marea majoritate a transporturilor au fost efectuate de aceeași societate de transport (MotoTrans LTD).

Contestatară nu a depus la contestație niciun document din care să reiasă că a depus diligențe pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind taxa pe valoarea adăugată și pentru

a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că livrările efectuate de contestatară către cele două societăți din Bulgaria reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea **datorează TVA suplimentară în sumă de .X. lei** și obligațiile fiscale accesorii aferente, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 emisă Direcția generală de administrare a marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principiul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei (.X. + .X.) aferente taxei pe valoarea adăugată.

C. IMPOZIT PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE

1. In ceea ce priveste suma de .X. lei, reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la datorarea de către societate a diferenței de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat natura serviciilor.

Perioada verificată –decembrie 2006.

În fapt, societatea a efectuat plăți la extern astfel:

- în baza Dispoziției/Declarației de plata externă din data de **17.07.2006**, a achitat X USD, reprezentând **contravaloare servicii** la contractul nr.X, (aferea facturilor nr.X/174 din data de 12.06.2006 și nr.A/107 din data de 20.04.2006) încheiat cu firma X SRL din Chișinău-Republica Moldova privind **elaborarea detaliilor de execuție pentru proiectul SC .X. .X. SA – Modernizarea Rețelei de Comunicații Fibra Optică**.

-în baza Dispoziției/Declarației de plata externă din data de **02.08.2006**, societatea a achitat X USD, reprezentând **contravaloare penalități** conform Contractului de Cesiune nr..X./79/04.02.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat, reținut și virat impozit pe venitul persoanelor nerezidente cu cota de 15 % încalcându-se prevederile pct.39 alin.(5) din Legea nr.163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **potrivit căruia cota de impozitare este de 16% începând cu data de 01.01.2006**,

Ca urmare, au procedat la calcularea diferenței de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă totală de .X. lei (X+X).

Contestatară susține că în baza Contractului nr..X./16.03.2006 încheiat cu X din Republica Moldova, ce are ca obiect elaborarea detaliilor de execuție pentru proiectul "SC .X. .X. SA- Modernizarea Rețelei de Comunicații Fibra Optică" au fost prestate serviciile de elaborare a detaliilor de execuție reprezintă penalități, ambele plăți nu se încadrează în niciuna dintre categoriile de venituri impozabile enumerate de legiuitor la art.115 din Codul fiscal, nefiind venituri impozabile obținute din România, iar prevederile art.116 alin.2 lit.c) din Codul fiscal invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt aplicabile în cazul analizat.

În drept, potrivit prevederilor art.115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

[...]

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

[...]

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;"

Potrivit prevederilor art.I.pct.39 alin.(5) din Legea nr.163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

“Articolul III va avea următorul cuprins:

ART. 3

[...]

(5) Cota de impozit de 16% se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2006 și pentru veniturile realizate de persoanele fizice și juridice nerezidente, prevăzute la art. 115, cu excepția veniturilor obținute din jocuri de noroc pentru care se menține cota de impozit de 20% .”

De asemenea, conform prevederilor art.116 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada iulie-decembrie 2006:

“(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. ”

Față de prevederile legale mai sus invocate, pe anul 2006, se datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente în cotă de 16% , pentru veniturile realizate din România de către persoanele nerezidente din prestarea serviciilor prevăzute de actele normative.

De asemenea, conform prevederilor art.118 *“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri”* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 aceluși 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 plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile

în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate pentru veniturile obtinute de nerezidenti din Romania sunt aplicabile dispozitiile legii interne in materie, respectiv Titlul V din Codul fiscal, cu exceptia situatiilor in care contribuabilul nerezident are rezidenta unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, dovedita cu certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile competente, caz in care prevederile conventiei se aplica cu prioritate.

Potrivit OMFP nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.2 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, publicata in Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 s-a precizat ca:

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

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca in situatia prezentarii, in termenul de prescriptie, a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala in statul/statele cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, veniturile obtinute de persoane fizice sau juridice nerezidente din Romania sunt impozabile potrivit conventiei.

Contestatară sustine ca X SRL din Chisinau-Republica Moldova a obținut venituri din **prestarea serviciilor privind elaborarea detaliilor de executie pentru proiectul SC .X. .X. SA – Modernizarea Rețelei de Comunicatii Fibra Optica**, iar suma achitată către .X. International .X. .X.

Austria în baza Contractului de cesiune de creanța nr.X./79 **reprezintă penalități de întârziere**. De asemenea, arată că ambele venituri nu se încadrează în prevederile art.115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu sunt *“venituri impozabile obținute în România”*.

Se reține că, în speta, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea diferenței de impozit a venitului realizat de persoanele juridice nerezidente pe baza platilor efectuate de societate prin aplicarea unei cote de impozit mai mare decât cota aplicată de societate, fără ca prin raportul de inspecție fiscală să se analizeze natura veniturilor realizate de persoanele juridice nerezidente pe considerentul de societatea însăși a calculat, reținut și vărsat impozitul pentru plățile la extern efectuate.

Ca urmare, având în vedere că dosarul cauzei nu sunt anexate documente din care să se poată analiza natura veniturilor realizate de persoanele juridice organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la argumentele contestatoarei.

Pe cale de consecință, potrivit prevederilor art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

și conform art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat **“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”**,

Precum și potrivit prevederilor art.65 alin.2 din același act normativ **“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”**, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea platilor la extern efectuate de societatea contestatară și, respectiv dacă societatea datorează impozitul pe venitul persoanelor nerezidente obținut din România, având în vedere prevederile legale incidente, documentele în baza cărora s-au efectuat plățile la extern, precum și argumentele contestației.

2. Referitor la X lei reprezentând diferență de impozit pe venitul persoanelor nerezidente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează diferența de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente stabilită suplimentar în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

Perioada verificată: iulie – decembrie 2006

În fapt, în baza Dispoziției/Declaratiei de plata externă din data de 08.08.2006, societatea a achitat X EUR, reprezentând contravaloare plata în avans conform contract nr.X/27.07.2006 încheiat cu SA CMC - Casa X Rusia ce are ca obiect organizarea de către prestator a două concerte cu participarea trupei de artiști de la această casă de cultură.

S-a constatat că societatea a calculat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente cu cota de impozit de 15%, încalcându-se prevederile pct.39 alin(5) din Legea nr.163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia cota de impozitare este de

16% începând cu data de 01.01.2006. Ca urmare, a fost stabilită diferență de impozit pe venitul persoanei nerezidente în sumă de suma de X lei, ca urmare a aplicării cotei de impozit de 16%.

Deși prin contestația formulată, societatea contestă întreaga sumă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, prin contestație nu se aduc argumente referitoare la această diferență de impozit, singurul argument invocat de contestatară fiind că nu este invocat temeiul de drept în baza căruia societatea avea obligația de a calcula, reține și vărsa impozitul pe venitul persoanelor nerezidente.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

b) motivele de fapt și de drept; [...]

c) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, , potrivit cărora *“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în

cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250 în dosarul nr.935/57/2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

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

În baza celor reținute și având în vedere că societatea deși contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Argumentul invocat de contestatară conform căruia nu este invocat temeiul de drept în baza căruia societatea avea obligația de a calcula, reține și vărsa impozitul pe venitul persoanelor nerezidente nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată pe considerentul că impozitul a fost calculat, reținut și vărsat de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit doar diferență de impozit ca urmare a aplicării cotei de 16% față de 15% în temeiul pct.39 alin(5) din Legea nr.163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de X lei.

3. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar în condițiile în care decizia de impunere contestată a fost desființată parțial pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar în sumă de X lei, analizat la cap.III C pct.1 din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, iar în ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar în sumă de X lei analizat la cap.III C pct.2 din prezenta decizie s-a respins contestația ca nemotivată.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente pentru care s-a respins contestația ca nemotivată de cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar pentru care s-a desființat parțial decizia de impunere contestată, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru accesoriile în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar ce constituie bază de calcul pentru aceste accesorii.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

ART.119

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

ART.120

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

ART. 120¹

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

Ca urmare a celor prezentate se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F–MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție și de cele stabilite la reanalizarea capetelor de cerere pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b), pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare fiscală pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- X lei accesorii aferente TVA;
- .X. lei impozit pe venitul persoanelor nerezidente;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

2. Desființarea parțială a Dispoziției nr..X./20.04.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei stabilită la pct.1.1 din dispoziție, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, să emită noi acte administrative fiscale, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestatiei formulata de SC .X. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare fiscală, **pentru suma de X lei,** reprezentând:
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

4. Respingerea ca nemotivată a contestatiei formulata de SC .X. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./24.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare fiscală, **pentru suma X lei** reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel X in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL