

DECIZIE NR. 480/167/15.09.2006

I. Prin contestația formulată și înregistrată la D.G.F.P. sub nr. (...) /03.08.2006, petenta contestă măsurile dispuse prin decizia de impunere nr. (...) /26.06.2006 și raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 28.06.2006, acte administrativ fiscale emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice –Activitatea de Control.

În susținerea contestației petenta formulează următoarele argumente:

În raportul de inspecție fiscală sunt cuprinse o serie de erori și aspecte ce nu sunt conforme cu situația reală, fiind întâlnite, de asemenea, și nenumărate omisiuni, toate acestea concurând la o interpretare cu totul eronată.

Mai mult, primul raport de inspecție fiscală, întocmit la data de 22.06.2006, precum și procesele verbale de constatare și sancționare contravențională nr. (...) /22.06.2006 și (...) /22.06.2006 au fost anulate și întocmite ulterior altele, respectiv raportul de inspecție fiscală din data de 28.06.2006 și procesele verbale de constatare și sancționare contravențională nr. (...) /28.06.2006 și (...) /28.06.2006, toate acestea ulterior unei reexaminări a actelor ce ar fi trebuit studiate în perioada în care reprezentanții autorității fiscale au efectuat controlul, respectiv 14-22 iunie.

Cu toate acestea, reprezentanții fiscali nu au luat în considerare toate documentele aferente perioadei supuse controlului.

Astfel, cu privire la pct. 4.1. se impun următoarele precizări. În urma serviciilor specifice prestate societății S.C. V S.A., constând în tratament vie pe cale aviativă, aceasta urma să achite suma totală de (...) RON, creanță scadentă în termen de 30 de zile de la data facturării - 04.10.2005. Întrucât societatea debitoare refuza în mod sistematic plata, mai mult fiind controlată de omul de afaceri Z, iar la începutul anului 2006 acesta era suspus cercetării penale, petenta a acceptat efectuarea unor operațiuni de compensare, într-o prima fază pentru suma de (...) RON (conform ordinului de compensare seria (...) nr. (...) din data de 24.02.2006), iar ulterior pentru suma de (...) RON (conform ordinului de compensare seria B nr. (...) din data de 19.04.2006). În cadrul operațiunilor de compensare au fost dobândite de către S.C. X S.R.L. diferite cantități de vin, precum și miere, conform facturilor fiscale nr. (...) /17.06.2005, (...) /02.12.2005, (...) /12.12.2005, (...) /21.12.2005, (...) /24.02.2006 și (...) /19.04.2006.

Din cele menționate este evident, apreciază petenta, că, obiectul de activitate al societății nu îl constituie nici pe departe achiziționarea și vinderea de băuturi alcoolice, cantitatea de vin la care se face referire în raportul contestat nu a fost achiziționată în scopul revinderii, singurul scop ce poate fi reținut este acela al recuperării într-o anumită măsură a prejudiciului determinat de imposibilitatea societății beneficiare S.C. V S.A. de a achita contravaloarea serviciilor ce i-au fost prestate.

Mai mult, vânzarea diverselor cantități de vin către persoane fizice se circumscrie aceluiași scop menționat anterior, și nu poate fi reținută nici pe departe afirmația reprezentanților fiscali, care rețin că „livrările de mărfuri către populație nu sunt întâmplătoare”.

Deasemenea, agentul economic subliniază că pe toată durata funcționării societății au fost emise doar aceste 6 facturi către persoane fizice. De aici nu se înțelege în ce măsură se poate trage concluzia unei practici în acest sens.

Referitor la faptele reținute și sancționate la pct. 4.3. al raportului contestat, petenta menționează că raporturile comerciale dintre aceasta și societatea comercială ucrainiană N - UCRAINA cu privire la impozitare sunt aplicabile prevederile Convenției din 29/03/1996 încheiată între Guvernul României și Guvernul Ucrainei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, publicate în Monitorul Oficial, Partea I nr. 272 din 01/11/1996.

Potrivit dispozițiilor articolului 7 al Convenției mai sus amintite, intitulat „profiturile întreprinderii”, alin. 1: „Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant vor fi impozabile numai în acel stat, în afară de cazul care întreprinderea exercită activitate de afaceri în celalalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo.”

Întrucât sumele încasate în urma prestării de servicii (art. 129 alin 2 lit. a. din Codul Fiscal califică închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor ca fiind o prestare de servicii) reprezintă profit al întreprinderii prestatoare, în speță societatea ucrainiană, toate impozitele și taxele generate din asemenea profituri vor fi achitate numai în statul ucrainian. Această concluzie se impune cu atât mai mult cu cât, raportat la convenția de evitare a dublei impuneri mai sus menționată) societatea ucrainiană nu deține pe teritoriul României nici un sediu, pentru a putea deveni astfel subiect impozabil în România.

Din prevederile convenției reiese extrem de clar că statele română și ucrainian au optat cu privire la impozitarea profiturilor unui comerciant care nu-și desfășoară activitatea pe teritoriul celuilalt stat prin intermediul unui sediu permanent pentru sistemul impozitării în statul de rezidență a aceluia comerciant, în speță Ucraina, și nicidecum pentru impozitarea la sursă, respectiv în România, situație în care agentul economic ar fi avut obligațiile care au fost reținute în mod eronat în raport.

Situația este identică și cu privire la raporturile comerciale întreprinse cu societatea moldoveana A. - Republica Moldova.

Pentru a dovedi rezidența societăților străine cu care petenta a colaborat pe teritoriile statului ucrainian, respectiv moldovenesc, aceasta depune în copie un certificat de rezidență fiscală emis de autoritățile fiscale ale Republicii Moldova pentru anul 2005 - anul colaborării cu această societate -, precum și un certificat emis de Administrația Financiară a Ucrainei care atesta că societatea comercială N, societate pe acțiuni prin subscripție publică cu destinație specială este înregistrată la data de 23.10.1999, nr. (...), având codul numeric personal al persoanei juridice pentru plata impozitului (...).

Mai mult, contractul cu societatea comercială ucrainiană este în prezent în derulare, astfel încât impozitele și taxele aferente sumelor derulate în temeiul acestui contract, aferente anului 2006 nu pot fi încă determinate și impuse până la finalizarea contractului sau la finele anului curent, astfel încât cu privire la impozitele, dobânzile și penalitățile calculate aferente sumelor achitate pentru serviciile prestate, impozite care, în mod eronat, în opinia reprezentanților autorității fiscale ar fi trebuit reținute de societate și ca atare se invocă excepția prematurității.

Deasemenea, se menționează că în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 22.06.2006 se specifică aplicarea sancțiunilor contravenționale conform proceselor verbale nr. (...)/22.06.2006 și (...)/22.06.2006. Ulterior, în data de 28.06.2006, reprezentanții organelor fiscale au revenit și au întocmit procesele verbale de constatare și sancționare contravențională nr. (...) și (...), fiind anulate primele două procese verbale. Între cele două serii de procese verbale se constată diferențe atât cu privire la încadrarea juridică a faptelor contestate cât și cu privire la sancțiunile contravenționale aplicate, de aici concluzia petentei cu privire la evidenta poziție oscilantă a autorității fiscale.

Agentul economic subliniază că reprezentanții fiscali erau interesați cu privire la intenția societății de a achita sau nu amenzile contravenționale aplicate, depășindu-și astfel cu mult competența în acest sens.

S.C. X S.R.L. constată o neconcordanță între raportul contestat și procesele verbale de constatare și sancționare contravențională, acestea din urmă sancționând contravențional o faptă care nu este reținută în raport, respectiv fapta de neînregistrare în fișele de magazie în perioada ianuarie - iunie 2006 a tuturor ieșirilor de combustibil de la punctul de lucru situat în (...), faptă cu privire la care în raportul de inspecție fiscală din data de 28.06.2006 se constată că nu sunt deficiente.

II. Prin decizia de impunere nr. (...)/26.06.2006, respectiv prin raportul de inspecție fiscală întocmit în data de 28.06.2006 și înregistrat la D.G.F.P. sub nr. (...)/28.06.2006, s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de (...) lei, astfel:

- impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane juridice = (...) lei
- Dobânzi impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane juridice = (...) lei
- Penalități de întârziere impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane juridice = (...) lei

Conform raportului de inspecție fiscală în urma verificării realității derulării contractelor încheiate de S.C. X SRL și A - Moldova și N - Ucraina care au avut ca si obiect închirierea de elicoptere, au fost constatate următoarele:

- în anul 2004, S.C. X S.R.L. a închiriat un număr de 2 elicoptere de la S.C.A SRL Moldova, elicoptere care au fost înmatriculate în România și pentru care au fost întocmite documente de zbor. Contravaloarea chiriei a fost achitată către furnizorul extern. S.C. X S.R.L. a prezentat controlului pentru anul 2004, certificatul de rezidență fiscală a S.C. A -Moldova. În aceste condiții, având în vedere prevederile art. 118 din Legea 571/2003, precum și prevederile din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Republica Moldova (cota 0 de impunere), societatea nu avea obligația reținerii și virării impozitului pe venitul realizat în România de persoane fizice și juridice nerezidente.

- în anul 2005 și 2006, pentru elicopterele închiriate de la S.C. A - Moldova și S.C.N - Ucraina, societatea a achitat contravaloarea chiriei către furnizorii externi în baza facturilor externe emise de aceștia. Pentru anul 2005 și 2006, societatea nu a prezentat controlului certificatul de rezidență fiscală pentru furnizorii externi din Republica Moldova și Ucraina, nu a calculat și nu a virat la bugetul de stat impozitul datorat, nerespectând astfel prevederile art. 115 și 118 din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare.

- pentru sumele achitate în valută către S.C.A -Moldova și S.C.N - Ucraina, în perioada 01.01.2005-31.05.2006, a fost calculat în timpul controlului conform prevederilor art. 115 alin.(1) lit. k și art.116 alin.(2) lit. c din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o diferență de impozit pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente, în sumă de (...) lei. Denumirea furnizorului extern, numărul și data emiterii facturii externe, data plății și numărul documentului de plată, cursul valutar la data plății, precum și modul de calcul a diferenței de impozit mai sus menționat, sunt prezentate în anexa nr.16 la raportul de inspecție fiscală.

- pentru diferența de impozit stabilită suplimentar în timpul controlului, au fost calculate, conform prevederilor art.114 și 115 din O.G.92/2003 cu modificările ulterioare, majorări de întârziere până la data de 20.06.2006 și penalități de întârziere până la

data de 31.12.2005 în sumă de (...) lei și respectiv (...) lei.

Modul de calcul este prezentat în anexa nr. 16.

III. Având în vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată invocate de către contestator și de către organele de control, organul de soluționare a contestației reține:

Prin decizia de impunere nr. (...) / 26.06.2006 emis de D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. diferențe la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice împreună cu accesorii aferente în sumă totală de (...) lei.

Conform raportului de inspecție fiscală nr. (...) / 28.06.2006, aceste diferențe au rezultat ca urmare a faptului că în perioada 2005-2006 societatea nu a respectat prevederile art. 115 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la data controlului, s-a constatat că în perioada 2005-2006, societatea a închiriat elicoptere de la două societăți: S.C. A - Moldova și S.C. N - Ucraina, plătind în această perioadă furnizorilor externi facturile emise de aceștia.

S.C. X S.R.L. nu a prezentat organului de control (conform celor menționate în RIF) certificatele de rezidență fiscală pentru cei doi furnizori externi pentru perioada 2005-2006.

În aceste condiții agentului economic nu îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii, ci îi sunt aplicabile prevederile art. 115 și art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare după cum urmează:

- art. 115 alin. 1 „*Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:*

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

- art. 116 alin. 2 „*Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:.....*

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.”

Așa cum a prezentat organul de inspecție fiscală, datorită neprezentării certificatelor de rezidență fiscală, petenta nu a respectat prevederile art. 118 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Astfel conform art. 118 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, „*pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.*”

În consecință pentru sumele achitate în valută către cei doi furnizori externi, în perioada 01.01.2005-31.05.2006, s-a calculat în timpul controlului, în baza prevederilor art. 115 alin. 1 lit. k și art. 116 alin. 2 lit. c din Legea nr. 571/2003 cu modificările ulterioare, o diferență de impozit pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente în sumă de (...) lei (conform anexei nr. (...) la RIF).

Prin contestația depusă la D.G.F.P., petenta susține că în cazul acestor contracte de închiriere se aplică, pentru anii 2005 și 2006, prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii între România și Moldova, respectiv între România și Ucraina.

În susținerea acestor afirmații agentul economic anexează la dosarul contestației așa cum a menționat în cuprinsul contestației și ca urmare a adresei D.G.F.P. nr. (...) /29.08.2006, următoarele înscrisuri:

- copia xerox a adeverinței nr. (...) / (...) din 05.07.2006 de confirmare a statului rezidentului impozitar al Ucrainei, emisă de Administrația Impozitelor de Stat a Ucrainei, pentru N. De precizat că această copie este după traducerea legalizată în limba română a adeverinței mai sus menționată, prezentând sub semnătură și ștampila S.C. X S.R.L. formula „conform cu originalul”

- copia xerox a Certificatului de rezidență nr. (...) /30.08.2005, emis pentru A, de către Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. Acest certificat este valabil pentru în anul fiscal 2005.

- o copie după originalul adeverinței nr. (...) / (...) din **05.07.2006** emisă de statul ucrainian, copie care prezintă sub semnătură și ștampila S.C. X S.R.L. formula „conform cu originalul”.

Normele metodologice de aplicare a Titlului V din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

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

(1[^]1) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), veniturile din anul în care au fost realizate se impozitează potrivit titlului V din Codul fiscal.

(1[^]2) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) se aplică pentru veniturile realizate în anul respectiv prevederile din convențiile de evitare a dublei impuneri și se va proceda și la regularizarea impozitului.

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

(3) Plătitorul de venit este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state.....”

Dat fiind faptul că la data soluționării contestației petenta prezintă copii după Certificatele de rezidență fiscală, așa cum s-a prezentat mai sus, având în vedere conținutul prevederilor legale invocate, organul investit cu soluționarea contestației consideră că S.C. X S.R.L. beneficiază de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Moldova, respectiv între România și Ucraina.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, se va desființa decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală pentru partea referitoare la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice admiterea contestației, urmând a se proceda la refacerea parțială a raportului de inspecție fiscală nr. (...) /28.06.2006, precum și la refacerea Deciziei de Impunere nr. (...) /26.06.2006, avându-se în vedere documentele care nu au fost prezentate de contribuabil la data controlului fiscal. Organul de inspecție fiscală va avea în vedere prevederile Titlului V al Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, solicitând agentului economic certificatele de rezidență fiscală în original precum și alte documente impuse de lege dacă este cazul.

Cât privesc motivele de fapt invocate de societatea petentă cu privire la alte aspecte care nu au legătură cu constatările organului fiscal referitoare la obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de Impunere nr. (...)/26.06.2006 se precizează că, organul investit cu soluționarea contestației se pronunță așa cum prevede art. 179 alin.1 din OG nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare, asupra „*contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală*”. S-au altfel spus, în această situație organul investit cu soluționarea contestației are în vedere motivele de drept și de fapt ale contestatoarei cu privire la constatările organului de control referitoare la obligațiile fiscale care fac obiectul Decizie de Impunere nr. (...)/26.06.2006.

Ca atare celelalte motive invocate de petentă în cuprinsul contestației (referitoare la constatările organului de control fiscal cu privire la activitatea de comercializare a vinului) nu sunt supuse analizei de către organul competent în soluționarea contestației

Prin urmare pentru constatările organului fiscal cu privire la alte aspecte diferite de cele care au legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale din decizia de impunere mai sus amintită se comunică că D.G.F.P., prin Biroul Soluționare a Contestațiilor nu este în măsură să se pronunțe. Pentru acest capăt de cerere, contestatoarea se poate adresa instanței de judecată.

Având în vedere cele prezentate se va:

- desființa decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală pentru partea referitoare la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, urmând a se proceda la refacerea parțială a raportului de inspecție fiscală nr. (...)/28.06.2006, precum și refacerea Deciziei de Impunere nr. (...)/26.06.2006.

Această dispoziție se va realiza în conformitate cu prevederile punctului 12.7 din Ordinul nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată conform căruia:

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

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în baza aprobării referatului nr. (...)/15.09.2006, precum și în temeiul prevederilor art. 180, art. 181 și art. 186 din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se:

DECIDE

1. Desființarea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru partea referitoare la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, urmând a se proceda la refacerea parțială a raportului de inspecție fiscală nr. (...)/28.06.2006, precum și refacerea Deciziei de Impunere nr. (...)/26.06.2006