

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre **Activitatea de Control Arad** asupra contestatiei formulate de **S.C. X S.R.L.**

S.C. X S.R.L. formuleaza contestatie împotriva Raportului de inspectie fiscala si împotriva Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, solicitand anulara partiala a masurilor dispuse prin acestea.

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal, aratam urmatoarele:

In drept, Codul de Procedura Fiscala prevede:

ART. 82

“ Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”

ART. 83

“ Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 86.

(4) Declaratia fiscala intocmita potrivit art. 79 alin. (2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare.

(5) In situatia in care legea nu prevede obligatia de calculare a impozitului, declaratia fiscala este asimilata unei decizii referitoare la baza de impunere.

(6) Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si instiintari de plata, de la data comunicarii acestora.”

ART. 84

“Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 42. [...]”

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“ARTICOLUL 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere factual si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.

(3) In cazul in care, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale, au fost sesizate organele de urmarire penala, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizării penale se poate emite dupa solutionarea cu caracter definitiv a cauzei penale.

Norme metodologice:

106.1. *Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale incheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."*

Competenta de solutionare conferita de art. 174 si urmatoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 174

Posibilitatea de contestare

(1) *Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributiile stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.*

(4) *Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributi sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 86 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."*

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 1.109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

"La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine pagini. In conformitate cu art. 174 si art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, împotriva masurilor dispuse prin prezenta se poate face contestatie, care se depune, in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta si devine executoriu in conditiile legii."

În conditiile în care Decizia de impunere este titlu de creanta care devine executoriu, aceasta fiind opozabila societatii petente si aceasta este cea care produce efecte fata de petenta, nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

Referitor la capetele de cerere privind Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare s-au retinut urmatoarele:

Suma totala contestata se compune din:

A. Taxa pe valoarea adaugata suplimentara compusa din :

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transporturilor pentru exportul marfurilor la care nu au fost prezentate toate documentele cerute de pct.9.7 din HG nr.401/2000.

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata pentru transportul marfurilor exportate pentru care nu s-a respectat conditia de incasare.

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata pentru transportul marfurilor importate pentru care nu au fost prezentate toate documentele justificative

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara pentru care nu au fost prezentate documentele justificative prevazute la art.27 alin.7 lit.a din HG nr.598/2002

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara pentru transportul marfurilor in regim vamal suspensiv (lohn).

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara

- majorari si dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara

- penalitati de 0.5 % calculate pentru taxa pe valoarea adaugata suplimentara.

B. Impozit pe veniturile persoanelor nerezidente compusa din:

- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente

- majorari de intarziere

- 10% penalitati de intarziere

- 0,5 % penalitati

Contestatia a fost depusa în termenul legal de depunere prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia este semnata de reprezentantul legal al societatii in calitate de administrator, asa dupa cum prevede art. 175, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei:

I. SC X SRL. formuleaza contestatie împotriva Raportului de inspectie fiscala si împotriva Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de catre inspectorii din cadrul Activitatii de Control, solicitând anularea partiala a acestor acte în ceea ce priveste cap. III.1 “ Taxa pe valoarea adaugata “ pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentar stabilita de organul de control impreuna cu majorarile si penalitatile de intarziere aferente precum si cap.III.2 “ Cu privire la impozitul obtinut in Romania de nerezidenti ” pentru suma reprezentand **impozit pe veniturile persoanelor nerezidente** impreuna cu majorarile si penalitatile aferente, în sustinerea contestatiei invocând urmatoarele motive:

A. Cu privire la cap. III.1 “ Taxa pe valoarea adaugata “

- Pentru perioada verificata 01.02.2002-31.05.2002

1. In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala aferenta transporturilor pentru exportul marfurilor la care nu au fost prezentate toate documentele cerute de pct.9.7 din HG 401/200 , petenta afirma ca “ justificarea serviciilor de transport pentru marfurile exportate in vederea aplicarii “ cotei zero ” de taxa pe valoarea adaugata este sustinuta de celelalte documente (contractul, documentul de transport international) care insotesc transportul pe tot parcursul efectuarii lui pana la destinatie si care sunt documente justificative in punctele de frontiera, polita de asigurare/reasigurare reprezentand un act colateral transportului si care ramane la latitudinea uneia dintre parti implicata in tranzactie (furnizor, client, transportator) sa il solicite ”. Deasemenea petenta arata ca OUG 17/2000 a fost abroga Legea 345/2002 iar normele de aplicare a Legii 345/2002 care au inlocuit normele de aplicare a OUG 17/2000 nu mai

prevade expres politica de asigurare/reasigurare ca document justificativ al cotei zero de TVA pentru transportul marfurilor exportate.

2. In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala aferenta transportului marfurilor exportate pentru care nu a fost respectata conditia de incasare, respectiv neincasare in devize prin transfer bancar in conturi dovedite de banci autorizate de BNR, petenta arata ca toate incasarile la care se refera organele de inspectie fiscala, mai putin pozitia 3 din Anexa nr.2 s-au produs dupa data de 01.06.2002 cand nu se mai puteau aplica prevederile art.17 pct.B lit.a dintr-o lege abrogata, iar legea noua intrata in vigoare 01.06.2002 nu mentine in vigoare conditia de incasare si nici mentiunea expresa potrivit careia serviciile de transport facturate inainte de 01.06.2002 si neincasate pana la aceasta data s-ar mentine conditia de incasare in devize prin transfer bancar.

- pentru perioada verificata 01.06.2002-31.12.2002

3. In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala aferenta transportului marfurilor importate pentru care nu au fost prezentate toate documentele justificative prevazute de art.30 alin.1 lit.a din HG nr.598/2002, societatea petenta arata ca suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata este compusa din : sume la rd.1 , rd.10, rd. 42 pentru care societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala copia documentelor justificative privind importul marfurilor(DVI si carnet ATA). Pentru impotririle prezentate de la rd.1 si rd.10 s-a intocmit DVI, societatea aratand ca nu se poate face vinovata ca documentul primit in copie nu este suficient de lizibil existand insa suficiente elemente pentru care poate fi considerat document justificativ. Pt. importul prezentat la Rd. 42 societatea a depus copie de pe carnetul ATA aratand ca organele de inspectie fiscala aveau posibilitatea de a solicita lamiriri la Directia Vamala.

4. In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala aferenta pentru care nu s-au prezentat toate documentele justificative conform art.27 alin.7 lit.a din HG 598/2002 respectiv lipsa vizei organelor vamale de pe documentele de transport (CMR), societatea considera ca in continutul CMR-ului si a DVE exista suficiente date care confirma efectuarea exportului si a transportului aferent marfurilor exportate astfel aceste venituri realizate din servicii de transport sa fie scutite de taxa pe valoarea adaugata.

5. In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala pentru transportul marfurilor aferente importurilor in regim vamal suspensiv (lohn) soietatea petenta considera ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile art. 12 lit.f din Legea nr. 345/2002 si ale art.38 din HG nr.598/2002

- pentru perioada verificata 01.01.2004-31.01.2005

6. In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata de organele de inspectie fiscala datorita neprezentarii Carnetelor TIR petenta arata ca pentru transportul marfurilor exportate societatea a prezentat documentul de tranzit comunitar T1.

B. Cu privire la cap. III.2 "Impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente "

1. In legatura cu suma reprezentand impozit pe veniturile din transport realizate de persoane juridice nerezidente, petenta arata ca:

- Normele metodologice de aplicare a L 571/2003 nu fac mentiuni exprese in ce priveste art. 115 alin 1 lit. n) pentru a lamuri din punct de vedere a relatiei de transport "intre Romania si un alt stat strain", cu atat mai mult cu cat se cunoaste ca in activitatea de transport exista loc de plecare si loc de sosire, iar asa cum este formulata fraza, punctul de plecare ar fi Romania si punctul de sosire un stat strain.

- potrivit art. 115, ali. 1, lit. n) din L 571/2003 se impoziteaza veniturile realizate de nerezidenti pentru transporturile efectuate cu punctul de plecare Romania si punct de sosire

intr-un stat strain, iar transporturile efectuate de nerezidenti au avut punctul de plecare un stat strain si punctul de sosire in Romania.. Astfel petenta considera ca interpretarea organelor de inspectie fiscala este eronata stabilind impozitarea acestor venituri fara a tine cont de sensul cuvintului "intre" intr-o fraza care stabileste o relatie de transport drept pentru care se contesta suma reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor precum si suma reprezentand majorari/dobanzi si suma reprezentand penalitati, aferente impozitului stabilit suplimentar pe veniturile nerezidentilor din activitatea de transport .

2. In legatura cu suma reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor aferente contractului de leasing financiar incheiat cu societatea "Y" societatea petenta arata ca :

" - pentru contractul de leasing financiar incheiat cu societatea "Y" societatea petenta a prezentat certificatul de rezidenta fiscala a finantatorului eliberat de autoritatea fiscala din tara de rezidenta Austria si care are mentiunea expresa ca acest certificat este eliberat in vederea scutirii de impozit privind urmatoarele: venituri provenind din contractul de leasing cu SC "X " SRL.

- avand in vedere ca acest certificat a fost eliberat de autoritatea fiscala din tara de rezidenta a finantatorului pentru a-i justifica neimpozitarea veniturilor realizate din Romania si care se refera la dobanda aferenta contractului de leasing, iar in Conventia de aplicare a dublei impunerii incheiata intre Romania si Republica Austria la cap. "Dobanzi" art. 11, alin. 1, se precizeaza ca impozitarea se face in statul de rezidenta, consideram ca societatea "Y" in calitate de initiator al contractului de leasing financiar stabileste conditiile contractuale si plata tuturor obligatiilor ce decurg din contract.

- astfel societatea petenta considera ca daca prin desfasuratorul de rate anexat la contract ar fi stabilit dobanda bruta si dobanda neta ne-am fi prelevat de al. 2 al art. 11 de la cap. "Dobanzi" din Conventie care prevede ca "totusi aceste dobanzi pot fi impuse si in statul din care provin", lucru care ne-ar fi permis sa retinem impozitul pe veniturile din dobanzi in favoarea bugetului de stat. ”

II. Verificarea societatii petente s-a facut urmare a deconturilor cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare depuse si inregistrate la Administratia Finantelor Publice Curtici in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente.

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

A. Cu privire la taxa pe valoare adaugata:

1. in urma verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru unele transporturi aferente marfurilor exportate, efectuate in perioada 01.02.2002-31.02.2002, societatea nu a prezentat toate documentele cerute de pct.9.7 din HG 401/2000, in vederea aplicarii " cotei zero " de taxa pe valoarea adaugata. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile pct. 9.9 din HG 401/2000 calculand TVA 19% asupra contravalorii transporturilor pentru care nu au fost prezentate politele de asigurare rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

2. in urma verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru unele transporturi aferente marfurilor exportate, efectuate in perioada 01.02.2002-31.02.2002, nu a respectat conditia de incasare a valutei prin transfer bancar in conturi dovedite de banci autorizate de BNR. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile pct. 9.9 din HG 401/2000 calculand TVA 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara

3. in urma verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.06.2002-31.12.2002 pentru transporturile efectuate pentru clientii "A", "B" si "C" societatea nu a prezentat toate documentele justificative prevazute de art.30 alin.1 lit.a din

HG 598/2002 respectiv copie de pe declaratia vamala de import si de pe documentul de transport international. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile art.35 pct.1 din HG 598/2002 calculand TVA 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara

4. in urma verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.06.2002-31.12.2002 pentru unele transporturi efectuate pentru clientii Quehenberger, Electrotinis si Steelweld Simtex societatea nu a prezentat toate documentele justificative necesare scutirii de taxa pe valoare adaugata respectiv CMR vizat de organele vamale fiind incalcate astfel prevederile art.27 alin.7 lit.4 din HG nr.598/2002. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile art.35 pct.1 din HG 598/2002 calculand TVA 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara

5. in urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.06.2002-31.12.2002 societatea realizeaza venituri din transportul marfurilor importate in regim temporar (lohn) pe care aceasta le-a considera scutite de taxa pe valoare adaugata. Conform art.8 alin.2 din Legea nr.345/2002 republicata operatiunile scutite de TVA sunt reglementate pruin lege si nu de admite extinderea lor prin analogie. Astfel organele de control au procedat in conformitate cu prevederile art.35 pct.1 din HG 598/2002 calculand TVA 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

6. in urma verificarii efectuate de catre organele de inspectie fiscala s-a constatat ca, in perioada 01.01.2004-31.01.2005, pentru transportul marfurilor exportate cu emisa de societatea " D " societatea nu a prezentat documentul necesar justificarii scutirii de taxa pe valoare adaugata respectiv carnet TIR, fiind incalcate prevederile art.6 alin.6 din OMF 1846/2003. Astfel organele de inspectie au aplicat cota de 19 % asupra contravalorii inscrisa in factura de transport rezultand o taxa pe valoare adaugata suplimentara.

Pentru nevirarea la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilit suplimentar s-a calculat majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de 0.5%.

B. Cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidete

1. Referitor la suma reprezentand impozit pe veniturile din transport realizate de persoane juridice nerezidente, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru facturile de transport emise de partenerii externi, societatea nu detine certificatul de rezidenta fiscala sau copie de pe acesta tradusa si legalizata, incalcanu-se astfel prevederile art.2 alin.1 lit.d din OG nr.83/1998 si ale art. 116 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003. Astfel organele de inspectie fiscala au calculat un impozit suplimentar pe veniturile persoanelor nerezidete

2. Referitor la suma reprezentand inpozit pe venitul persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a calculat si nu a retinut impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente aplicat asupra dobanzilor achitate aferente contractului de leasing financiar incheiat cu societatea " Y ". Astfel pentru dobanzile achitate catre societatea " Y " in perioada 01.09.2002 - 31.01.2005, organele de inspectie au procedat conform prevederilor art.2 alin.1 lit.a din OG nr.83/1998 si prevederile art.116, alin.2 lit.c din Legea 571/2003 coroborate cu art.118, alin.1 la calcularea impozitului suplimentar prin aplicarea cotei de 10% prevazuta de Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Austriaca

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar s-a calculat majorari/dobanzi de intarziere, penalitati de 0.5% si penalitai 10%.

III. Având în vedere contestatia formulata de societatea petenta, motivele invocate de petitionara si prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Finantelor

Publice prin Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad este investit a se pronunta daca în mod corect si legal, reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Arad au stabilit în sarcina SC X SRL debitul în reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara precum si dobanzile si penalitatile de întarziere aferente precum si majorarile si penalitatile de intarziere.

A). Referitor la capatul de cerere din contestatia depusa de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. În legatura cu capatul de cerere privind suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata pe perioada 01.02.2002-31.05.2002, datorita neprezentarii documentelor justificative aferente transporturilor, s-au retinut urmatoarele:

În fapt, cu ocazia verificarii efectuate, societatea petenta nu a prezentat pentru toate transporturile efectuate în perioada 01.02.2002-31.05.2002, documentele prevazute de pct.9.7 din HG 401/2000, în vederea aplicarii “ cotei zero ” de taxa pe valoarea adaugata, respectiv polita de asigurare/reasigurare, motiv pentru care a fost calculata o taxa pe valoarea adaugata suplimentara.

În drept, art. 17 lit.B alin.1 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, precizeaza:

“ B. Cota zero pentru:

a) *exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valuta în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Nationala a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter;(...)*

e) *transportul și prestările de servicii accesorii transportului, aferente mărfurilor din import, efectuate pe parcurs extern și pe parcurs intern pana la punctul de vamuire și întocmire a declarației vamale;”*

Punctul 9.7 din Hotarârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, prevede:

“9.7. *Pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica cota zero cu:*

a) *contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valuta a contravalorii transportului;*

b) *documentul de transport internațional având confirmarea destinatarului privind recepția mărfii pentru transportator sau copia de pe acesta pentru casele de expediție;*

c) *polita de asigurare și/sau reasigurare pentru transportator sau copia de pe aceasta pentru casele de expediție.”*

iar la punctul 9.9 din Hotarârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

“9.9. *Nerespectarea prevederilor pct. 9.3-9.8 privind justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a valutei în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Nationala a României atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare livrărilor și prestărilor la intern și a*

majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atesta livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.”

Fata de prevederile legale mai sus citate, s-a retinut ca, in conditiile in care, in perioada 01.02.2002-31.05.2002, pentru un numar de noua transporturi efectuate cu facturile prezentate de organele de inspectie fiscala în anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala societatea petenta nu a putut prezenta organelor de inspectie fiscala in timpul controlului si nici organelor de solutionare, **polita de asigurare si/sau reasigurare**, document justificativ expres prevazut de legea speciala pentru a justifica “ cota zero ” de taxa pe valoare adaugata, organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au calculat taxa pe valoarea adaugata suplimentara prin aplicarea cotei de 19% asupra contravalorii transportului.

Referitor la afirmatiile petenei din contestatia formulata cu privire la faptul ca “ justificarea serviciilor de transport pentru marfurile exportate in vederea aplicarii “ cotei zero ” de taxa pe valoarea adaugata este sustinuta de celelalte documente (contractul, documentul de transport international) care insotesc transportul pe tot parcursul efectuării lui pana la destinatie si care sunt documente justificative in punctele de frontiera, polita de asigurare/reasigurare reprezentand un act colateral transportului si care ramane la latitudinea uneia dintre parti implicata in tranzactie (furnizor, client, transportator) sa il solicite” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, in conditiile in care, polita de asigurare si/sau reasigurare reprezinta documentul justificativ prevazut expres de lege, iar SC X SRL este persoana juridica ce a pretins facilitatea referitoare la taxa pe valoare adaugata, in legatura cu care avea obligatia prezentarii documentelor justificative reglementate de legea speciala care in acest caz este cea care reglementeaza taxa pe valoare adaugata.

Deasemenea referitor la sustinerile petentei privitoare la faptul ca Legea 345/2002 abroga OUG 17/2000, iar normele de aplicare a Legii 345/2000 care au inlocuit normele de aplicare a OUG 17/2000 nu mai prevad polita de asigurare si/sau reasigurare ca document justificativ al cotei zero de taxa pe valoare adaugata, in vederea ca in perioada 01.02.2002-31.05.2002 actul normativ in vigoare aplicabil in speta, potrivit careia putea beneficia de cota zero de taxa pe valoare adaugata era OUG nr.17/2000 si Hotarârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in considerarea principiului general de drept “ *tempus regit actum* ”

Fata de cele prezentate, pentru capatul de cerere privind suma reprezentand taxa pe valoare adaugata, contestatia urmeza a fi respinsa.

2. Referitor la capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata pentru unele transporturi aferente marfurilor exportate, efectuate in perioada 01.02.2002-31.05.2002, pentru care nu s-a respectat conditia de incasare a valutei prin transfer bancar in conturi deschise de banci autorizate de BNR, s-au retinut urmatoarele:

In fapt, in perioada 01.02.2002-31.05.2002 societatea petenta a inregistrat venituri din transporturi de marfuri exportate, pentru care a aplicat “cota zero” de taxa pe valoare adaugata. In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, contravaloarea unor transporturi a fost incasata in numerar respectiv in conturi bancare in lei, nerespectandu-se astfel conditia de incasare a valutei prin transfer bancar in conturi deschise la banci autorizate de BNR prevazuta la pct.9.9 din HG 401/2000, motiv pentru care s-a calculat o taxa pe valoare adaugata suplimentara prin aplicarea cotei de 19% asupra contravalorii transporturilor rezultand o taxa pe valoare adaugata

În drept, art. 17 lit. B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, precizează că se beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată pentru:

“ a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valuta în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter;”

Punctul 9.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 stipulează:

“ 9.2. Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afară teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.

Pentru operațiunile prevăzute la art. 17 lit. B.a) din ordonanța de urgență nu beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valuta în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.”

iar la punctul 9.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, se arată:

“9.9. Nerespectarea prevederilor pct. 9.3-9.8 privind justificarea cotei zero de taxă pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a valutei în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare livrărilor și prestărilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atestă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. În cazul în care la verificarea aplicării cotei zero de taxă pe valoarea adăugată s-au avut în vedere termenele de încasare menționate în declarațiile de încasare valutară sau, după caz, în contractele încheiate, organele de control au obligația să verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă.”

Fata de cele prezentate, deoarece societatea petenta nu a respectat prevederile legale mai sus citate, respectiv a încasat contravaloarea transporturilor aferente exporturilor în numerar și nu prin conturi bancare, în condițiile în care obligativitatea utilizării conturilor bancare deschise la băncile comerciale autorizate trebuie înțeleasă ca o măsură prin care statul se asigură că, în toate cazurile, valuta încasată de agenții economici provine din livrarea produselor respectiv prestarea serviciilor și nu de pe piața valutară internă ori din alte surse, iar societatea petenta nu a putut face dovada că a încasat contravaloarea transporturilor prin cont bancar, adică prin transfer bancar între conturile clientului extern și conturile sale, neputând demonstra astfel proveniența sumelor de bani în valuta, rezultă că nu putea beneficia de cota zero de taxă pe valoarea adăugată așa cum legal au constatat și organele de control.

Nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele invocate de societatea petenta cu privire la faptul că “ toate încasarile la care se referă organele de inspecție fiscală s-au produs după data de 01.06.2002 când nu se mai putea aplica prevederile art.17, pct.B, lit.a dintr-o lege abrogată cu atât mai mult cu cât noua lege intrată în vigoare 01.06.2002 nu menține în vigoare prevederile aceluși articol (...) ” întrucât prestarea de servicii respectiv transportul marfurilor s-a efectuat în perioada 01.01.2001-31.05.2005, perioada în care erau în vigoare actele normative mai sus citate, iar facilitatea aplicării “ cotei zero ” de taxă pe valoarea adăugată se referă la serviciile de transport pentru marfurile exportate efectuate până la data de 31.05.2005; în condițiile principiului de drept “ *tempus regit actum* ”

Deasemenea contestatoarea nu a anexat nici un document din care sa rezulte ca valuta respectiva a fost încasata prin virament interbancar.

În conformitate cu prevederile art. 175 din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata:

“ Forma și conținutul contestației

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

d) dovezile pe care se întemeiază:”

iar la art. 182 din Codul de procedura fiscala, se arata:

“Soluționarea contestației

(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 sustenirile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

În aceste conditii, rezulta ca în mod corect si legal organele de control au procedat în conformitate cu prevederile pct. 9.9 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 si au stabilit în sarcina societatii petente taxa pe valoarea adaugata aferenta încasarilor în numerar, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neîntemeiata.

3. In legatura cu capatul de cerere privind suma reprezentad taxa pe valoarea adaugata aferenta transporturilor pentru care societatea nu a prezentat toate documentele justificative prevazute de art.30 alin.1 lit.a din HG 598/2002, s-au retinut urmatoarele:

In fapt, urmare a verificarii efectuate s-a constatat ca, in perioada 01.06.2002-31.12.2003, pentru unele transporturi de marfa importata a caror contravaloare a fost inclusa in baza de impozitare, societatea petenta nu a prezentat copie de pe declaratia vamala de import si de pe documentul de transport international, respectiv CMR, motiv pentru care organele de control au calculat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara, majorari de întârziere si penalitati de întârziere aferente.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 11, lit. e). din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“ (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată: (...)

e) transportul, prestările de servicii accesorii transportului, precum și alte prestări de servicii aferente mărfurilor din import și a căror contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2);”

iar la art. 30, alin. 1 lit. a). din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, este stipulat:

“(1) Pentru transportul mărfurilor importate, a cărui contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2) din lege, transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 11 alin. (1) lit. e) din lege, în funcție de tipul transportului, astfel:

a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu unitatea importatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate sau comenzile acestora, documentul de transport internațional sau copie de pe acesta pentru casele de expediție, copie de pe declarația vamală de import;”

Fata de documentele prezentate la dosarul cauzei s-au retinut urmatoarele:

- pentru doua importuri societatea petenta a prezentat copii de pe declaratiile vamale de import, dar care nu au fost luate in considerare de catre organele de inspectie fiscala intrucat nu au fost lizibile si copii de pe CMR-uri.

- pentru un import petenta nu a prezentat declaratia vamala de import ci doar copie a CMR-ului si a carnetului ATA.

In conformitate cu OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala:

ART. 7

Rolul activ

(2) *Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.*

(3) *Organul fiscal are obligaţia să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum şi să îndrume contribuabilii pentru depunerea declaraţiilor şi a altor documente, pentru corectarea declaraţiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examenilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.*

(5) *Organul fiscal îndruma contribuabilul în aplicarea prevederilor legislaţiei fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din iniţiativa organului fiscal.*

ART. 10

Obligaţia de cooperare

(...)

(2) *Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităţilor juridice şi efective ce îi stau la dispoziţie.*

ART. 63

Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.*

Avand in vedere prevederile art.11 lit.c din Legea nr.345/2002 coroborate cu art.7, art.10 alin.2 si art.63 din Codul de procedura fiscala, si luand in considerare faptul ca petentul a depus acte doveditoare respectiv declaratii vamale de import in justificarea scutirii dar care nu au putut fi luate in considerare intrucat nu au fost lizibile, contribuabilul SC CRIMATEX SRL nefacand dovada ca a respectat obligatia instituita in sarcina sa prin art.10 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv ca a intreprins masuri in vederea procurarii mijloacelor doveditoare necesare prin utilizarea tuturor posibilitatilor juridice si efective ce in satu la dispozitie si nici nu a dovedit cu inscrisurile reglementate de actele normative in vigoare, cele pretinse in cererea adresata organelor fiscale referitor la importurile efectuate cu cele trei facturi respectiv declaratiile vamale de import, in legatura cu acest capat de cerere sustinerile petentei neputand fi luate in considerare.

Fata de cele mai sus prezentate, pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata aferenta importurilor efectuate cu cele trei facturi pentru care societatea nu a prezentat toate documentele justificative prevazute de art.30 alin.1 lit.a din HG 598/2002, contestatia urmeza a fi respinsa.

4. In legatura cu capatul de cerere privind suma reprezentad taxa pe valoarea adaugata pentru transportul aferent marfurilor exportate, s-au retinut urmatoarele:

În fapt, din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada 01.06.2002-31.12.2003 societatea petenta a realizat venituri din operațiuni de transport aferent marfurilor exportate, operațiuni care sunt scutite cu drept de deducere de taxă pe valoarea adăugată conform art. 11, alin. 1, lit. a din Legea nr. 345/2002 republicată. Din verificarea documentelor care atestă realitatea operațiilor de transport, organele de control au constatat că pentru operațiunile de transport al marfurilor exportate, petenta nu a putut prezenta organelor de control documentele de transport internațional respectiv CMR vizat de organele vamale, calculând o taxă pe valoare adăugată suplimentară.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 11, alin.(1) lit. a). din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

“ART. 11

(1) Sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

a) exportul de bunuri, transportul și prestațiile de servicii legate direct de exportul bunurilor, bunurile comercializate prin magazinele duty-free, precum și prin magazinele situate în aeroporturile internaționale după locurile stabilite pentru efectuarea controlului vamal la ieșirea din țară;”

La art. 27, alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se arată:

(7) Pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată transportatorii, în baza art. 11 alin. (1) lit. a) din lege, și casele de expediții, în baza art. 11 alin. (1) lit. a) și r) din lege. Justificarea scutirii, în funcție de tipul transportului, se face astfel:

a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate sau comenzile acestora; documentul de transport internațional, vizat de organele vamale, sau copie de pe acesta pentru casele de expediție;

Fata de prevederile legale mai sus citate, în condițiile în care petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală, respectiv organelor de soluționare a contestației, pentru transportul marfurilor exportate realizate în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, documentul de transport internațional vizat de organele vamale, condiție expres prevăzută la art. 27 alin. 7 lit.a din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 pentru justificarea regimului de scutire, organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal, în conformitate cu prevederile art. 35 alin. 1 din H.G. nr. 598/2002, unde se arată:

“ART. 35

(1) Operațiunile prevăzute la art. 11 alin. (1) lit. a)-c), e)-g), i) și r) din lege, pentru care nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată potrivit prevederilor prezentelor norme, sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată”

5. În legătura cu capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă transporturilor de marfuri în sistem lohn, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 societatea petenta a efectuat operațiuni de transport internațional aferent marfurilor importate în regim temporar pe care le-a considerat scutite de taxă pe valoarea adăugată.

În drept, Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

“ART. 12

Se scutesc de taxă pe valoarea adăugată următoarele operațiuni, cu condiția ca acestea să nu ducă la utilizare și/sau consumare finală:

a) operațiunile de perfecționare activă prevăzute la cap. VII, secțiunea a IV-a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României;

b) bunurile realizate in regim de perfectionare activa, potrivit prevederilor cap. VII, sectiunea a IV-a, art. 111 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 141/1997, de persoane impozabile cu sediul in Romania, contractate cu beneficiari din strainatate si care din dispozitia acestora sunt livrate in antrepozite vamale aflate pe teritoriul Romaniei;

c) introducerea in tara de bunuri plasate in regim vamal suspensiv cu exonerarea totala de la plata drepturilor de import, potrivit prevederilor Codului vamal al Romaniei;

d) introducerea de bunuri in zonele libere direct din strainatate, in vederea simplei depozitari a acestora, fara intocmirea de formalitati vamale;

e) introducerea de marfuri in zonele libere direct din strainatate, precum si operatiunile comerciale de vanzarecumparare a acestora intre diversi operatori in perimetrul zonelor libere si care ulterior acestor operatiuni parasesc in aceeasi stare teritoriul zonelor libere cu destinatie externa, fara intocmirea de declaratii vamale;

f) prestarile de servicii legate direct de operatiunile prevazute la lit. a)-e).”

Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al Romaniei, dispune in legatura cu regimul vamal suspensiv de perfectionare activa, urmatoarele:

“ART. 111

(1) Regimul de perfectionare activa consta in supunerea, pe teritoriul Romaniei, la una sau mai multe operatiuni de transformare sau prelucrare a:

a) marfurilor straine destinate a fi reexportate in afara teritoriului vamal al Romaniei, sub forma de produse compensatoare, fara a face obiectul incasarii drepturilor de import sau al masurilor de politica comerciala;

b) marfurilor importate, introduse in circuitul economic, daca ele sunt exportate in afara teritoriului Romaniei sub forma de produse compensatoare.

(2) Regimul de perfectionare activa prevazut la alin. (1) lit. b) se efectueaza cu incasarea drepturilor de import si restituirea acestora la efectuarea exportului.

ART. 112

In regimul de perfectionare activa se pot face urmatoarele operatiuni:

a) prelucrarea marfurilor, inclusiv montajul, asamblarea si adaptarea lor la alte marfuri;

b) transformarea marfurilor;

c) repararea marfurilor, inclusiv remontarea in forma initiala;

d) utilizarea unor marfuri, care, desi nu se regasesc in produsele compensatoare, permit sau faciliteaza obtinerea acestor produse, chiar daca ele dispar total sau partial in timpul folosirii lor.”

Din coroborarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent importului in sistem lohn nu poate fi considerat o prestare de serviciu legata direct de operatiunile prevazute la lit. a) - c) deoarece aceasta operatiune nu se regaseste în cuprinsul operatiunilor la care se refera regimul vamal suspensiv de perfectionare activa reglementat de cap. VII sectiunea a IV- a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei.

LEGEA nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata dispune:

“ART. 19

(1) Pentru bunurile importate baza de impozitare este constituita din valoarea in vama, determinata potrivit legii, la care se adauga taxele vamale, comisionul vamal, accizele si alte taxe datorate potrivit legii.

(2) Sunt cuprinse in baza de impozitare, in masura in care nu au fost cuprinse in baza de impozitare determinata potrivit alin. (1), cheltuieli accesorii cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport si asigurare care intervin dupa intrarea bunului in tara pana la primul loc de destinatie a bunurilor.”

Invederam ca “*valoarea in vama determinata potrivit legii*” este definita in Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei la CAP. 6 - Regimurile vamale definitive, Sectiunea I - Importul, astfel:

“ART. 76

Valoarea in vama reprezinta acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevazute in Tariful vamal de import al Romaniei.

ART. 77

(1) Procedura de determinare a valorii in vama este cea prevazuta in Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife si comert (G.A.T.T.), incheiat la Geneva la 1 noiembrie 1979, la care Romania este parte.

(2) La valoarea in vama, in masura in care au fost efectuate, dar nu au fost cuprinse in pret, se includ:

- a) cheltuielile de transport al marfurilor importate pana la frontiera romana;*
- b) cheltuielile de incarcare, de descarcare si de manipulare, conexe transportului, ale marfurilor din import aferente parcursului extern;*
- c) costul asigurarii pe parcursul extern.”.*

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca articolele mai sus citate definesc valoarea in vama determinata potrivit legii si in considerarea faptului ca aceasta valoare in vama se regaseste in legea speciala - Codul vamal al Romaniei - la Sectiunea care expliciteaza importul ca regim vamal definitiv, in conditiile in care operatiunile in sistem lohn sunt asimilate regimului vamal suspensiv de perfectionare activa, precum si ca transportul aferent importului in sistem lohn nu este reglementat explicit nicaieri in cuprinsul actelor normative mai sus citate, motivatiile societatii petente din contestatia formulata, intemeiate pe dispozitiile acestor acte normative, nu pot fi luate in considerare.

De asemenea, în Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

“ART. 8

(1) Operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

- a) operatiuni taxabile, la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adaugata; nivelul cotei standard se stabileste prin prezenta lege;*
- b) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, pentru care furnizorii si/sau prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; in prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art. 11 alin. (1) si la art. 12;”*

HG nr. 348 din 27 martie 2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale:

“2. Alineatele (3), (4) si (7) ale articolului 8 vor avea urmatorul cuprins:

“(3) Pentru transportul de persoane prevazut la art. 7 alin. (1) lit. b) din lege locul prestarii este considerat a fi in tara in care se afla locul de plecare al transportului. Cand locul plecarii transportului de persoane se afla in strainatate si locul sosirii este in Romania, locul prestarii este considerat a fi in strainatate, iar cand locul plecarii transportului de persoane este in Romania si locul sosirii este in strainatate, locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila. Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata beneficiaza de dreptul de deducere potrivit prevederilor art. 22 alin. (4) lit. d) din lege, pentru orice transport care are locul prestarii in strainatate.”

În considerarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent bunurilor importate în regim vamal suspensiv, în cazul nostru în sistem lohn, locul prestării este în România, taxa pe valoarea adăugată fiind datorată de prestator deoarece această operațiune este taxabilă având în vedere ca ea nu se încadrează la art. 12 din Legea nr. 345/2002, așa cum rezulta din prezentarea actelor normative. Asadar organele de control, în mod corect și legal, au procedat la stabilirea în sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de transport internațional a marfurilor importate în regim vamal suspensiv, ținând seama că în conformitate cu dispozițiile art. 91 din Legea nr. 141/1997:

“Regimurile vamale suspensive sunt operațiuni cu titlu temporar, care au drept efect suspendarea plății taxelor vamale.”,

deci regimurile vamale suspensive nu suspendă plata în totalitate a drepturilor vamale de import care așa cum sunt definite la art. 3 din Legea nr. 141/1997 includ și taxa pe valoarea adăugată, acest impozit indirect fiind asadar datorat de prestatorul serviciului de transport; în virtutea principiului de drept *“exceptio est strictissimae interpretationis”*, excepția instituită de legiuitor în HG nr. 348/2003, mai sus citat, în sensul că *“pentru transportul de bunuri se aplică aceleși reguli, **cu excepția transportului aferent bunurilor importate în România, pentru care locul prestării este considerat a fi în România. Pentru orice transport care are locul prestării în România taxa pe valoarea adăugată este datorată de prestator dacă operațiunea este taxabilă”***, având în vedere că din actele normative citate în cuprinsul prezentului referat rezulta că operațiunea de transport aferent marfurilor importate în regim vamal suspensiv este o operațiune taxabilă cuprinsă în sfera taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 8 din Legea nr. 345/2002 *“Operațiunile scutite de taxa pe valoarea adăugată sunt reglementate prin lege și nu se admite extinderea lor prin analogie.”*

Fata de cele prezentate mai sus, contestația formulată de petenta urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă unor operațiuni de transport internațional de marfuri importate în regim temporar.

6. În legătura cu capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă transportului marfurilor importate, s-au reținut următoarele:

În fapt, în urma verificării efectuate s-a constatat că pentru o factură de transport emisă de partenerul “ T “ societatea nu a prezentat toate documentele justificative necesare scutirii de taxa pe valoare adăugată respectiv carnet TIR fiind încălcate prevederile art.6, alin.6, lit.a din OMF 1846/2003. Astfel organele fiscale au procedat la aplicarea cotei de TVA 19% asupra cotravalorii transportului înscrisă în factura fiscală rezultând o taxă pe valoare adăugată aferentă acelei facturi.

În drept, conform art. 143 din [Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003](#) privind Codul fiscal:

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

ART. 143

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

(...)

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și prestările de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimuri vamale suspensive, cu excepția prestărilor de servicii scutite, potrivit art. 141;

d) transportul, prestările de servicii accesorii transportului, alte servicii direct legate de importul bunurilor, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate, potrivit art. 139;

[...] ”

Conform OMF nr.1846/2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul

international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

ART. 6

" (6) Scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru transportul aferent bunurilor exportate se justifica astfel:

a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu exportatorul sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate; copie de pe carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T, documentul de transport internațional sau copie de pe acesta pentru casele de expediție;"

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a constatat ca societatea petenta prezinta in copie xerox documentul de tranzit comunitar T aferent transportului efectuat cu factura fiscala emisa catre partenerul " T ", document prevazut expres de OMF 1846/2003 pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată

Fata de cele mai sus prezentate, se retine ca, in conditiile in care petenta a prezentat la dosarul cauzei documente noi care nu au fost prezentate in timpul controlului, respectiv copia xerox a documentului de tranzit comunitar T aferent transportului efectuat cu factura fiscala emisa catre partenerul " T ", in conformitate cu art. 182 alin.(4) din OG 92/2003 , republicat prevede ca: "*contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot sa depună probe noi în susținerea cauzei. În aceasta situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunțe asupra acestora.*", iar in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au propus admiterea contestatiei, contestatia formulata de SC "X" SRL pentru capatul de cerere referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii de transport emisa catre partenerul " T " contestatia urmeaza a fi admisa.

Invederam ca, asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala, organele de control pentru taxa pe valoarea adaugata suplimentara nu au calculat majorari si penalitati de inatziere deoarece societatea a inregistrat in evidenta contabila taxa pe valoare adaugata de rambursat.

Referitor la majorarile de întârziere si penalitatile aferente debitelor suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adaugata, stabilite în sarcina societatii petente prin Decizia de impunere , contestate de societatea petenta, se retine ca stabilirea de majorari de întârziere si penalitati în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adaugata stabilit în sarcina petentei prin Decizia de impunere încheiata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, contestat de societatea petenta, contestatia petentei va fi respinsa, rezulta ca si pentru debitele reprezentand majorari de întârziere si penalitati aferente in, reprezentând masuri accesorii, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

B. In legatura cu capatul de cerere privind suma reprezentand impozitul pe veniturile nerezidentilor cu majorarile aferente, penalitatile de 0,5% aferente si penalitatile de 10%, stabilite in sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala

1. Referitor la suma reprezentand impozit pe veniturile din transport realizate de persoane juridice nerezidente s-au retinuit urmatoarele:

În fapt, urmare verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea verificată înregistrează în evidența contabilă facturi emise de către parteneri externi reprezentând transporturi internaționale efectuate de către aceștia pentru SC "X" SRL. Pentru facturile de transport emise de partenerii externi prezentate în raportul de inspecție fiscală, societatea nu deține certificatul de rezidență fiscală sau copie de pe acesta tradusă și legalizată, încalcându-se astfel prevederile art.2 alin.1 lit.d din OG nr.83/1998 pentru perioada 01.02.2002-31.12.2003 și ale art. 116 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 pentru perioada 01.01.2004-31.01.2005, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au calculat un impozit suplimentar pe veniturile persoanelor nerezidente.

În drept, pentru perioada 01.02.2002-31.12.2003, în conformitate cu prevederile art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și persoane juridice nerezidente:

“(1) Veniturile realizate de orice persoană fizică sau persoană juridică nerezidentă din activități desfășurate pe teritoriul României sau din operațiuni efectuate cu persoane juridice române ori cu alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și cu persoane fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanță, indiferent dacă sumele sunt încasate în România sau în străinătate.”

Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 art. 2 alin. 1 lit. d). respectiv alin. 2, prevede :

“(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către platitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit: (...)

d) 15% pentru veniturile plătite nerezidenților, provenind din transporturi internaționale aeriene, navale, rutiere și feroviare, cu următoarele mențiuni:

(i) impozitul se percepe numai de la beneficiarii de venit care au sediul conducerii efective în statele care impun veniturile similare obținute din acele state de către întreprinderile române de transport;

(ii) veniturile realizate din România de beneficiarii care au sediul conducerii efective în state care aplică companiilor române de transport o cotă de impozit mai redusă de 15% se vor impune cu cote de impozit la nivelul celor percepute de acele state;(...)

(2) Impozitul reglementat prin prezenta ordonanță se calculează prin aplicarea cotelor menționate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidenților, transformate în lei la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care platitorul de venit a efectuat ordonantarea plății către nerezident. ”

La art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și persoane juridice nerezidente, se arată:

ART. 12

“(1) În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.

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

În conformitate cu prevederile cap. II alin. (1) din Ordinul nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state:

“II. În legătură cu certificatul de rezidență fiscală

1. Beneficiarii veniturilor din Romania, persoane rezidente ale celui alt stat contractant, vor depune anual la platitorul de venit originalul sau copia de pe certificatul de rezidenta fiscala, tradusa si legalizata de organul autorizat din Romania, în momentul platii venitului, dar nu mai tarziu de o luna calculata de la data platii acestuia. Copia legalizata de pe certificatul de rezidenta fiscala va fi contrasemnata si de persoana autorizata care a semnat documentul de plata a venitului la extern.

2. In cazul în care beneficiarul venitului, persoana rezidenta a celui alt stat contractant, nu prezinta originalul sau copia de pe certificatul de rezidenta fiscala, tradusa si legalizata, se aplica cotele de impozit prevazute in Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si persoane juridice nerezidente si nu cele stabilite prin conventie.”

In conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare :

Venituri impozabile obtinute din Romania

ART. 115

“ (1) Veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate, sunt:

n) venituri din transportul international aerian, naval, feroviar sau rutier, ce se desfasoara intre Romania si un stat strain;(...)

ART. 116

(1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obtinute din Romania se calculeaza, se retine si se varsa la bugetul de stat de catre platitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute:

a) 5% pentru veniturile din dobanzile la depozitele la termen, certificatele de depozit si alte instrumente de economisire la banci si alte institutii de credit autorizate si situate in Romania;

b) 20% pentru veniturile obtinute din jocurile de noroc, prevazute la art. 115 alin. (1) lit. p);

c) 15% in cazul oricaror alte venituri impozabile obtinute din Romania, asa cum sunt enumerate la art. 115.

ART. 118

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit certificatul de rezidenta fiscala.”

Fata de prevederile legale mai sus prezentate, coroborat cu constatările organelor de inspectie fiscala, s-a retinut ca, persoanele juridice nerezidente prezentate in raportul de inspectie fiscala au obtinut venituri din operatiuni efectuate cu persoane juridice romane (din Romania) respectiv venituri din transporturi internationale efectuate de catre acestia pentru SC “X” SRL, venituri care potrivit articolelor de lege mai sus citate se impoziteaza cu " cota de 15% pentru veniturile plătite nerezidentilor". Deasemenea in vedram ca la dosarul cauzei SC “X” SRL nu a prezentat certificatele de rezidenta fiscala sau copii de pe acestea traduse si legalizate de organele autorizate in Romania pentru partenerii externi beneficiari ai veniturilor din transportul international efectuat pentru SC “X”, in vederea aplicarii prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri.

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca pentru veniturile obtinute din Romania, din transporturile internationale efectuate de catre partenerii externi, contestatoarea in calitate de platitor al venitului avea obligatia de a calcula si plati un impozit de 15% din veniturile

platite nerezidentilor, motiv pentru care pentru capatul de cerere privind suma reprezentand impozit suplimentar pe veniturile persoanelor nerezidete, contestatia urmeza a fi respinsa.

2. Referitor la suma reprezentand impozit pe venitul persoanelor nerezidente aplicat asupra dobanzilor achitate aferente contractului de leasing financiar cu societatea "Y", s-au retinut urmatoarele:

In fapt, in urma verificarilor efectuate s-a constatat ca societatea petenta are incheiat contractul de leasing financiar cu **societatea "Y"**, obiectul contractului fiind trei autotractoare MAN si trei semiremorci. Societatea nu a calculat si nu a retinut impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente aplicat asupra dobanzilor achitate aferente contractului de leasing financiar incheiat cu societatea "Y" Astfel pentru dobanzile achitate catre societatea "Y", organele de inspectie au procedat conform prevederilor art.2 alin.1 lit.a din OG nr.83/1998 si prevederile art.116, alin.2 lit.c din Legea 571/2003 coroborate cu art.118, alin.2 la calcularea impozitului suplimentar prin aplicarea cotei de 10% prevazuta de Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Austriaca.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si persoane juridice nerezidente:

" (1) Veniturile realizate de orice persoana fizica sau persoana juridica nerezidenta din activitati desfasurate pe teritoriul Romaniei sau din operatiuni efectuate cu persoane juridice romane ori cu alte entitati autorizate sa functioneze pe teritoriul Romaniei, precum si cu persoane fizice romane autorizate sa desfasoare, pe cont propriu, activitati producatoare de venit sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanta, indiferent daca sumele sunt incasate in Romania sau in strainatate."

La art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si persoane juridice nerezidente, se arata:

ART. 12

" (1) In situatia in care exista conventii pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor conventii, coroborate cu prevederile art. 5.

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din Romania certificatul de rezidenta fiscala, eliberat de organul fiscal din tara de rezidenta, prin care sa se ateste ca este rezident al statului respectiv si ca ii sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri."

Decretul nr. 254 din **10 iulie 1978** pentru ratificarea Conventiei între Republica Socialistă România si Republica Austria privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor si averii prevede la art.11 urmatoarele:

ART. 11

" Dobinzi

1. Dobinzile provenind dintr-un stat contractant plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sînt impozabile în acest celălalt stat contractant.

2. Totusi, aceste dobinzi pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat; impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma dobinzilor.

3. Dispozițiile paragrafului 2 nu se aplica la dobinzile pentru creditele acordate sau garantate direct sau indirect de către un stat contractant, de o subdiviziune administrativ-teritorială sau de o persoana de drept public a acestui stat și pentru creditele acordate direct de către o banca.

4. Termenul dobinzi folosit în prezentul articol indica veniturile din efecte publice, din obligațiuni, însoțite sau nu de garanții ipotecare sau de o clauza cu participare la beneficii și

din creanțe de orice natura, precum și orice alte venituri asimilate veniturilor din sume împrumutate de legislația fiscală a statului contractant din care provin veniturile.

5. Dispozițiile paragrafelor 1 și 2 nu se aplica beneficiarul dobinzilor, rezident al unui stat contractant, are în celălalt stat contractant, din care provin dobinzile, un sediu stabil de care sînt legate efectiv creanțele generatoare de dobinzi. În acest caz se aplica prevederile art. 7.

6. Dobinzile sînt considerate ca provenind dintr-un stat contractant cînd debitorul este acest stat, o subdiviziune administrativ-teritorială, o colectivitate locală sau un rezident din acest stat. Cu toate acestea, dacă plătitorul dobinzilor, fie ca este sau nu rezident al unui stat contractant, are într-unul din statele contractante un sediu stabil pentru care operațiunea generatoare de dobinzi a fost contractată și care suporta sarcina acestor dobinzi, dobinzile menționate sînt considerate ca provenind din statul contractant în care este situat sediul stabil.

7. Dacă, datorită relațiilor speciale existente între debitor și creditor sau a relațiilor pe care și unul și celălalt le întrețin cu terțe persoane, suma dobinzilor plătite, ținînd cont de creanta pentru care ele sînt vărsate, depășește pe aceea asupra căreia ar fi convenit debitorul și creditorul în lipsa unor astfel de relații, dispozițiile prezentului articol se aplica numai la aceasta ultima suma. În acest caz, partea excedentară a plăților rămîne impozabilă conform legislației fiecărui stat contractant și ținînd cont de celelalte dispoziții ale prezentei convenții.

Fata de prevederile legale mai sus citate, organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au procedat la calcularea debitului reprezentand impozit pe veniturile realizate în Romania de persoanele fizice si juridice nerezidente, respectiv pentru dobanzile achitate catre societatea "Y" în conformitate cu prevederile art. 12 alin. (2) din Conventia între Republica Socialistă România si Republica Austria privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor si averii, "impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma dobinzilor."

Ordinul nr. 635 din 15 mai 2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu diverse state:

"2. Sintagma "impozitul astfel stabilit nu va depasi" sau "impozitul astfel stabilit nu poate depasi" prevazuta la paragraful 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" se aplica intocmai in lipsa unei proceduri exprese din legislatia nationala de genul celei exemplificate la pct. 1.a) si 1.b), care introduce exceptia, respectiv impunerea cu o cota mai mica sau scutirea.

3. Prevederea paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante", redata prin sintagma: "Totusi, aceste dividende, dobanzi, comisioane, redevante sunt de asemenea impozabile in statul din care provin asemenea venituri cu o cota prevazuta in mod expres prin conventie", nu este anulata de paragraful 1 al aceluiasi articol, care prevede ca veniturile respective platite unui rezident al statului cu care Romania are incheiata conventie se impun in statul sau de rezidenta.

Dispozitiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" statueaza dreptul statului de sursa, respectiv al statului roman, de a incasa impozitul pentru veniturile mentionate, realizate din Romania de persoanele rezidente ale

statelor partenere, insa la nivelul prevazut de conventii, nivel care, de regula, este mai redus decat cel stabilit prin Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 sau prin legislatia care reglementeaza impunerea unor asemenea venituri realizate de persoane fizice sau persoane juridice romane.

Dispozitiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" nu conduc la dubla impunere pentru acelasi venit, intrucat statul de rezidenta acorda credit fiscal pentru impozitul retinut in Romania, in conformitate cu prevederile conventiei, tocmai prin conectarea prevederilor paragrafelor 1 si 2, prevederi legislative care justifica insasi ratiunea conventiei bilaterale."

Conform prevederilor pct. I.3 din OMFP nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de Romania cu diverse state, sintagma de la paragraful 2 al articolului *Dobanzi* "2. *Totusi, aceste dobinzi pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat; impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma dobinzilor.(...)*" nu este anulata de paragraful 1 al aceluiași articol, care prevede expres ca veniturile respective platite unui rezident al statului cu care România are încheiata conventie se impun în statul sau de rezidenta.

Dispozitiile paragrafului 2 al articolului "Dobanzi" statueaza dreptul statului de sursa, respectiv a statului român de a încasa impozitul pentru veniturile mentionate, realizate în România de persoane rezidente a statelor partenere, însa la nivelul prevazut în conventii, nivel care de regula este mai redus decât cel stabilit prin O.G. nr. 83/1998.

Precizarile referitoare la aplicarea conventiilor de evitare a dublei impuneri încheiata între România și diverse state, aprobate prin OMFP nr. 635/2002, nu modifica și nu dau o alta interpretare prevederilor cuprinse în O.G. nr. 83/1998, conform adresei Ministerului Finantelor Publice nr. 31549/12.06.2001, înregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad sub nr. 6612/04.06.2001, în care se precizeaza ca "Pentru veniturile din dobânzi, dividende, comisioane sau de natura redeventelor potrivit paragrafului 2 al fiecarui articol care reglementeaza impunerea acestor venituri, se da drept de impunere și în tara de sursa limitat, functie de interesul economic al celor doua state.

În acest context, rezulta în mod clar ca prin conventie se da dreptul de impunere la sursa a acestor venituri statului român, pentru veniturile de aceasta natura realizate din România de rezidentul tarii partenere, iar pentru evitarea dublei impuneri se acorda credit fiscal în tara de rezidenta.

În practica internationala în ceea ce priveste aplicarea articolelor privind retinerea impozitului la sursa, sintagma "poate fi impus" este interpretata imperativ și nu optional în sensul dreptului suveran de impunere al statului de provenienta al acestui venit. Sintagma este utilizata și în Modelul cadru OECD de Conventie de impunere pe venit și pe capital elaborat de tarife membre OECD și i se da aceeasi interpretare de catre autoritatile competente din tarile partenere la astfel de conventii, precum și de Tribunalele fiscale din aceste tari,

derogându-se prin ea de la regula generală prevăzută la paragraful 1 al articolelor dividende, dobânzi, redevențe, comisioane, care stabilesc impunerea acestora în țara de rezidență.

Prin urmare dacă impunerea acestor venituri ar fi tratată numai în statul de rezidență al beneficiarului de venit, atunci nu ar mai fi necesară încheierea de convenții de evitare a dublei impuneri și în asemenea situație veniturile se vor impune atât în țara de sursă, cât și în țara de rezidență și astfel dubla impunere nu ar putea fi evitată.

Pe cale de consecință, în condițiile în care legislația fiscală din România reglementează expres prin sintagma introdusă la paragraful 2 al fiecărui articol "poate fi impus", dreptul suveran al statului de proveniență de a impune aceste venituri și în țara de sursă, limitat, funcție de interesul economic al celor două state, motivațiile petentei din contestația formulată nu pot fi luate în considerare și petenta nu poate fi exonerată de la plata impozitului pe dobânzile plătite către persoana juridică nerezidentă.

Pentru perioada 01.01.2004-31.01.2005 conform prevederilor art.115 alin.1 li.b și art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare

Venituri impozabile obținute din România

ART. 115

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

(...)

b) dobânzi de la un rezident;

ART. 116

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se vărsa la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(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.

ART. 118

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

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

(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.

Fata de cele prezentate, pentru capatul de cerere privind impozitul pe venitul obtinut din Romania de catre societatea "Y" care se refera la dobanda aferenta contractului de leasing, contestatia urmeaza a fi respinsa.

Referitor la majorarile de întârziere si penalitatile aferente debitelor suplimentare reprezentând impozit pe veniturile nerezidentilor, stabilite în sarcina societatii petente prin Decizia de impunere, contestate de societatea petenta, se retine ca stabilirea de majorari de întârziere si penalitati în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura impozitului pe veniturile nerezidentilor, stabilit în sarcina petentei prin Decizia de impunere încheiata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, contestat de societatea petenta, contestatia petentei va fi respinsa ca neîntemeiata, rezulta ca si pentru debitele reprezentand majorari de întârziere penalitati de 0,5% si penalitati de 10% aferente, reprezentând masuri accesorii, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

Pentru considerentele mai sus prezentate si in conformitate cu Ordinul nr. 1.109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala", art. 17 lit.B alin.1 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 9.2, pct. 9.7 si pct. 9.9 din Hotarârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 8, art. 11, art. 12, art. 19 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 27, art. 30, alin. 1 lit. a), art. 35 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, **art. 76, art. 77, art. 91, art. 111 si art. 112 din** Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al Romaniei, HG nr. 348 din 27 martie 2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale, art. 115, **art. 116, art. 118, art. 143 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003** privind Codul fiscal, art. 6 din OMF nr.1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 1, art. 2, art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si persoane juridice nerezidente, cap. II alin. (1) din Ordinul nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu diverse state, art. 11 din Decretul nr. 254 din **10 iulie 1978** pentru ratificarea Conventiei între Republica Socialistă România si Republica Austria privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor si averii, Ordinul nr. 635 din 15 mai 2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu diverse state, coroborate cu art. 7, art.10, art. 58, art. 63, art. 82, art. 83, art. 84, art. 174, art. 175, art. 182, art.185 din Codul de Procedura Fiscala, art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

D E C I D E

1. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.**, împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, ca inadmisibila.

2. Admiterea contestatiei formulate de **S.C. "X" S.R.L.** pentru capatul de cerere referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii de transport .

3. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** capatul de cerere privind suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata pe perioada 01.02.2002-31.05.2002, capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata pentru unele transporturi aferente marfurilor exportate, capatul de cerere privind suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata pentru transportul aferent marfurilor exportate, pentru capatul de cerere privind suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta transporturilor de marfa importata pe perioada 01.06.2002-31.12.2003, pentru capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adaugata aferenta transporturilor de marfuri în sistem lohn precum si pentru capatul de cerere privind majorari de întârziere aferente debitului reprezentand taxa pe valoarea adaugata si penalitati, pentru capatul de cerere privind suma reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor cu majorarile aferente, penalitatile de 0,5% aferente si penalitatile de 10%, ca neîntemeiate.