



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2043
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.39/2011

privind soluționarea contestației formulate
de **S.C. S.R.L** din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr.906092/21.01.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – A.I.F. – S.I.F Persoane Juridice 2 prin adresa nr..X./17.01.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 906092/21.01.2011 asupra contestației formulată de **SC SRL** din .X., str. X, nr.X, etaj X1 județul .X., J19/.X./2008, CUI RO.X., societate ce are ca obiect de activitate „*Alte activitati de tiparire*”.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-HR 340* din data de 08.12.2010 emisa de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala în baza *Raportului de inspectie fiscala nr.F-HR .X./ 08.12.2010*, prin care s-a stabilit suma totala de **.X. lei**, reprezentand:

- impozit persoane juridice nerezidente in suma de **.X. lei**,
- majorari de intarziere in suma de **.X. lei**,
- TVA in suma de **.X. lei**,
- majorari de intarziere in suma de **.X. lei**,

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-HR 340* din data de 08.12.2010, respectiv în data de **10.12.2010**, potrivit stampilei societății **SC SRL**, aplicată pe adresa de înaintare a actelor administrative fiscale emise de organele de inspectie fiscala

nr..X./08.12.2010, anexata la dosarul cauzei, si de data depunerii contestatiei la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului .X., respectiv **07.01.2011**, asa cum rezulta din adresa de inaintare a contestatiei nr.11/07.01.2011.

La data depunerii contestatiei, respectiv 07.01.2011, **SC SRL** se afla la pozitia nr..X. in Anexa nr.2 privind Lista marilor contribuabili care vor fi administrati de catre Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili incepand cu data de 1 ianuarie 2011, din OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili.

Constatand ca in speța sunt întrunite conditiile prevazute de art.205, art.206, art. 207 alin 1 si art.209 alin. 1 lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala este legal investita sa soluționeze contestația formulata de **SC SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.F-HR .X./08.12.2010 emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., în baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-HR .X./08.12.2010, societatea susține următoarele:

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de catre societate, **SC SRL mentioneaza ca taxa pe valoarea adaugata facturata de I.I. .X. pentru serviciile de asistenta efectuate in baza Contractului de asistenta nr..X./04.01.2010, a fost in mod legal dedusa de catre societate, intrucat aceste servicii au fost efectuate peste orele de program, in afara celor 8 ore in care .X. a fost pontat si platit de catre **SC SRL**.**

Totodata, precizeaza ca angajatul .X. „[...] a fost trimis in deplasare in Cehia si Olanda fiind pontat 8 ore si fara a beneficia de diurna si cazare [...]”.

In sustinere, **SC SRL** anexeaza contestatiei facturile nr.X si nr.Xemise de I.I. .X., Ordinele de deplasare nr.X/20010 si nr.X2010 si Rapoartele de lucru nr.X/06.04.2010 si nr.X/08.04.2010.

2.) În ceea ce privește impozitul pe venitul realizat de persoane nerezidente în sumă de .X. lei, **SC SRL mentioneaza urmatoarele:**

- s-au solicitat certificatele de rezidenta fiscala beneficiarilor de venituri, respectiv XCehia, XRO Cehia si X Polonia. Acestia au transmis in termenul legal certificatele de rezidenta fiscala, in baza Acordului dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri, aprobat prin Legea

nr.61/1995 si Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii Cehe, aprobat prin Legea nr.37/1994,

- conform adreselor nr.X/23.02.2010, nr.X/23.02.2010 si nr.X./17.02.2010 expediate de X Cehia, X SRO Cehia si X Polonia, impozitarea veniturilor din dobanzi s-a efectuat in tara de rezidenta in cuantumul prevazut in acordurile de evitare a dublei impuneri, procentele de impozitare fiind de 7% pentru Cehia si de 10% pentru Polonia,

- organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare nota explicativa data de imputernicitul societatii, care a declarat „*am solicitat partenerilor nostri certificatele de rezidenta si ne-au comunicat faptul ca ei fiind platitori de impozit in tara de rezidenta sa nu retinem aceste sume*”.

SC SRL anexeaza la contestatie urmatoarele documente in copie:

-certificat de rezidenta fiscala X Cehia nr.X/01.06.2009 si nr.X/16.03.2010,

-certificat de rezidenta fiscala X Cehia nr.X/03.12.2008 si nr.X/20.07.2010,

-certificat de rezidenta fiscala X Polonia nr.X/02.06.2009 si nr.X/28.01.2010,

- adresa de achitare impozit eliberat de X Polonia nr.X17.02.2010,

-adresa de achitare impozit eliberat de X Cehia nr.X/23.02.2010,

-adresa de achitare impozit eliberat de X Cehia nr.X/23.02.2010,

-Legea nr.37/1994 pentru ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Cehe pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la .X. la 8 noiembrie 1993,

- Legea nr.6/1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Varșovia la 23 iunie 1994.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.F-HR .X./08.12.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse in Raportul de inspecție fiscală nr.F – HR .X./08.12.2010, astfel:

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificata 01.05.2008-31.08.2010

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2008 societatea a dedus TVA în suma de **.X. lei** în baza facturilor nr.X/11.12.2008 și nr.1X/12.12.2008, emise de către SC X SRL.

Conform situațiilor prezentate la aceste facturi serviciile prestate au constat în servicii de marketing, transport la Izvoarele, prezentarea posibilităților de vanatoare, organizare de vanatoare, masa festiva. Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste servicii nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la aceste aspecte, s-a solicitat nota explicativă reprezentantului societății, care a declarat *„înregistrările s-au efectuat în baza facturilor legal întocmite, noi considerând că aceste înregistrări pot fi efectuate”*.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna aprilie 2010 societatea a dedus TVA în suma de **X lei** în baza facturilor nr.X/01.04.2010 și nr.X/01.04.2010 emise de către I.I. X. X. – CNP X, servicii de consultanță efectuate în baza Contractului de asistență nr..X./04.01.2010.

Din documentele prezentate în timpul inspecției fiscale, de către societatea verificată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- *„sunt enumerate o serie de activități fără a se menționa modul în care s-a concretizat prestarea efectivă a serviciilor facturate în beneficiul societății verificate”*,

- în luna martie, X. a fost timp de trei săptămâni în Cehia și Olanda pentru implementarea sistemelor de baze de date la utilajele tipografice, în calitate de administrator la Întreprinderea Individuală X.,

- X. este angajat la **SC SRL** cu contract individual de muncă cu normă întreagă, conform fișei postului având atribuții de serviciu similare cu cele prevăzute în contractul de asistență,

- în luna martie 2010 angajatul X. a fost pontat prezent în toate zilele lucrătoare din luna cu 8 ore/zi.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, s-a solicitat o nota explicativă reprezentantului societății, care a declarat *„acest angajat a depus eforturi deosebite în perioada delegării și am considerat că merita să fie recompensat.”*

Astfel, pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că **SC SRL** a dedus nejustificat TVA în suma de **.X. lei**, conform art.145 alin.2 lit.a și art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În temeiul art.119 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat pentru TVA stabilită suplimentar în suma de X., majorări și penalități de întârziere în suma de **.X. lei**.

IMPOZIT PE VENITURILE OBTINUTE DIN ROMANIA DE PERSOANE NEREZIDENTE

Perioada verificata 01.05.2008-31.08.2010

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC SRL** a achitat catre persoane nerezidente dobanzi in suma totala de X lei, astfel:

- X lei catre X Cehia,
- X lei catre X Cehia,
- X lei catre X Polonia, pentru care nu s-a constituit, retinut si achitat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente.

Situatia privind dobanzile achitate este prezentat in anexa nr.1 la Raportul de inspectie fiscala din data de 08.12.2010. Dobanzile au fost aferente contractului de imprumut nr.X/03.02.2009 incheiat cu X Cehia, contractului de imprumut nr.X/24.06.2009 incheiat cu X Cehia si contractului de imprumut nr.X/11.12.2008 incheiat cu X Polonia, societati care nu au prezentat certificatele de rezidenta fiscala eliberate de autoritatile competente.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, s-a solicitat o nota explicativa reprezentantului societatii, care a declarat „*am solicitat furnizorilor nostri certificate de rezidenta si ne-au comunicat faptul ca ei fiind platitori de impozit in tara de rezidenta sa nu retinem aceste sume.*”

Astfel, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC SRL** avea obligatia retinerii, calcularii si virarii unui impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente in valoare de **.X. lei** conform prevederilor art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In temeiul art.119 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au calculat pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente in suma de **.X.**, majorari si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei**.

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

1. Referitor la suma de X lei, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata **.X. lei;**
- majorari de intarziere
aferente taxei pe valoarea adaugata **.X. lei;**

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

In fapt, potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.F-HR .X./08.12.2010, în luna aprilie 2010 societatea a dedus TVA in suma de .X. lei in baza facturilor nr.X/01.04.2010 si nr.X/01.04.2010 emise de catre I.I .X. din .X. – CNP X, servicii de consultanta efectuate in baza Contractului de asistenta nr..X./04.01.2010.

Intrucat, in luna martie, .X. a fost timp de trei saptamani in Cehia si Olanda pentru implementarea sistemelor de baze de date la utilajele tipografice, in calitate de administrator la Intreprinderea Individuala .X., iar .X. este angajat la **SC SRL** cu contract individual de munca cu norma intreaga, conform fisei postului avand atributii de serviciu similare cu cele prevazute in contractul de asistenta, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt indeplinite conditiile pentru justificarea prestarii efective si in beneficiul societatii a serviciilor in cauza conform art.145 alin.2 lit.a si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC SRL mentioneaza ca taxa pe valoarea adaugata facturata de I.I. .X. pentru serviciile de asistenta efectuate in baza Contractului de asistenta nr..X./04.01.2010, a fost in mod legal dedusa de catre societate, intrucat aceste servicii au fost efectuate peste orele de program, in afara celor 8 ore in care .X. a fost pontat si platit de catre **SC SRL**.

In sustinere, **SC SRL** anexeaza contestatiei facturile nr.X si nr.X emise de I.I. .X., Ordinele de deplasare nr..X./20010 si nr..X./2010 si Rapoartele de lucru nr..X./06.04.2010 si nr..X./08.04.2010.

In drept, potrivit art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;[...]

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate

în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;[...]”

De asemenea, conform prevederilor art.56 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Prezentarea de înscrisuri

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

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor taxabile.**

În lumina acestor considerente și în continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că operațiunile au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond cât și a celor de formă.

În speta, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că SC SRL în calitate de beneficiar, a încheiat cu I.I. .X. în calitate de prestator, Contractul de asistență nr..X./04.01.2010, obiectul contractului fiind „*Prin prezentul contract, PRESTATORUL se obligă să presteze servicii de consultanță în domeniul prepress.*”

.X. este angajat cu contract individual de muncă la SC SRL, în funcția de .X. proiect, pentru care societatea contestatoare a înregistrat cheltuieli cu salariile și în același timp, au fost înregistrate și facturile nr.X și nr.X/01.04.2010 emise de această persoană prin I.I. .X., în contul 231 „*Investiții în curs*”, pentru care societatea contestatoare a dedus TVA în suma de .X. lei.

În vederea justificării prestării serviciilor SC SRL a prezentat două rapoarte emise de I.I. .X.:

- nr..X./06.04.2010 denumit *Raport privind implementarea sistemului de baza de date a liniei de infoliere BUHRS 4000 masina nr.4451411*, unde se precizeaza ca I.I. .X. reprezentata de .X. a fost in deplasare in luna martie in Olanda „*la firma pentru consultanta pentru implementarea sistemului de baza de date a liniei de infoliere BUHRS 4000 masina nr.4451411*”, unde „*s-au identificat metodele de lucru care trebuie folosite in activitatea de zi cu zi a beneficiarului pentru a folosi intr-un mod optim si eficient utilajul achizitionat*”, si „*s-au identificat posibilele riscuri de securitate in transferul datelor din partea clientilor beneficiarului si transformarea lor in formatul acceptat de catre producatorul utilajului [...]*”.

- nr..X./08.04.2010 denumit *Raport privind implementarea sistemului DIMS*, unde se precizeaza ca I.I. .X. reprezentata de .X. a fost in deplasare in luna martie in Cehia „*la tipografia .X. pentru consultanta detaliilor tehnice si pentru a urmari prezentarea demo sistemului DIMS*”, unde „*am discutat despre cerintele firmei [...]*”.

Din fisa postului a angajatului .X., rezulta ca acesta este angajat in functia de .X. proiect, avand ca obiectiv „*stabilirea specificatiilor tehnice a lucrarilor, solutionarea situatiilor care presupun subcontractarea de servicii de tiparire/finisare si participarea la analiza consumurilor si necesarul de materii prime*”.

Prin ordinele de deplasare nr..X./05.03.2010 si nr..X./12.03.2010, se precizeaza:

- ca .X. in calitate de .X. Proiect la SC X SRL este delegat pentru „definirea cerintelor companiei .X. pt. masina de infoliat BUHRS, definirea metodelor de lucru, instructa”, durata deplasarii 08.03.2010-12.03.2010,

- ca .X. in calitate de .X. Proiect la SC SRL este delegat pentru „schimb de experiente, reprezentarea firmei pe parcursul proiectului DIMS” durata deplasarii 15.03.2010-28.03.2010, **ori aceste obiective sunt identice cu cele descrise si in rapoartele de lucru prezentate pentru facturile nr.X si nr.X/01.04.2010.**

Ambele ordine de deplasare au fost emise la data de 08.03.2010 si nu cuprind informatii privind data sosirii si data plecarii la societatile din Olanda si Cehia, iar ordinul de deplasare in Olanda a fost inregistrat la o data anterioara emiterii, respectiv a fost inregistrat cu nr.X la data de 05.03.2010 si a fost emis la data de 08.03.2010.

Referitor la sustinerea SC SRL potrivit careia „[...] *pentru activitatea suplimentara efectuata peste orele de program pe perioada deplasarii in afara orelor de program*”, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, societatea contestatoare nu a demonstrat ca informatiile dobandite de angajatul cu atributii de .X. proiect, care a fost in perioada 08.03-28.03.2010 in

Cehia si Olanda in baza Ordinilor de deplasare nr.361 si nr.424 a efectuat o activitate suplimentara in afara orelor de program, in calitate de I.I. .X..

Mai mult, .X. a participat la cursurile din Olanda si Cehia in calitate de .X. proiect angajat al SC SRL, fiind delegat si retribuit de angajator in aceasta perioada, ori societatea contestatoare nu a putut demonstra ca informatiile dobandite de angajat in urma cursurilor au fost implementate la SC SRL, modul in care s-a concretizat prestarea efectiva a serviciilor si faptul ca au fost in beneficiul SC SRL.

Totodata, prin nota explicativa, anexa nr.9 la Raportul de inspectie fiscala nr.F-HR .X./08.12.2010, reprezentantul societatii considera ca „*acest angajat a depus eforturi deosebite, in perioada delegarii si am considerat ca merita sa fie recompensat*”, mentione care nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, recompensarea angajatului nu se poate considera ca fiind facuta prin plata facturilor primite de la I.I. .X..

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

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa demonstreze ca serviciile contractate au fost destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinute cu dovezi obiective pentru capatul de cerere privind TVA deductibila in suma de .X. lei.

b) In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care contestatia privind acest capat de cerere nu este motivata.

În fapt, deși societatea contestă taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru perioada 01.05.2008-31.08.2010 în sumă de .X. lei, prin contestație prezintă argumente numai pentru taxa pe valoarea adugata în suma de .X. lei, iar pentru diferența de taxa pe valoare adaugata în sumă de .X. lei stabilită suplimentar, societatea nu aduce argumente.

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

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

- c) *motivele de fapt și de drept;[...]*
- d) *dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd :

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

- b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste diferența de taxă pe valoare adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile pct.2.4 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

c) În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată în condițiile în care prin prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației pentru debitul ce constituie bază de calcul a acestora.

În fapt, pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru TVA în sumă de .X. lei, potrivit cap.III pct.1.a) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată astfel că, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente.**

În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar, potrivit cap.III pct.1.b) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca nemotivată astfel că, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge contestația ca nemotivată și pentru majorările de întârziere aferente.**

Având în vedere cele de mai sus se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru majorările de întârziere în sumă totală de de **.X. lei**.

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

„ART.119

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

ART.120

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

Față de prevederile legale de mai sus se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**.

2. Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei si majorarile aferente in suma de .X. lei, cauza supusa soluționarii este dacă pentru plățile la extern derulate în perioada verificată contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele de rezidență ale beneficiarilor de venit în condițiile în care la dosarul cauzei se gasesc documente care in acceptiunea contestatoarei reprezinta documente care dovedesc rezidenta fiscala conform legislatiei interne a acelor state si care nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-HR .X./08.12.2010.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC SRL**, in perioada mai 2009 – ianuarie 2010, a achitat catre persoane nerezidente dobanzi in suma totala de .X. lei, astfel:

- .X. lei catre .X. Cehia,
- .X. lei catre .X. Cehia,
- .X. lei catre .X.Polonia, pentru care nu s-a constituit, retinut si achitat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente in suma de **.X. lei**.

Intrucat, **SC SRL** nu a respectat prevederile art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

SC SRL anexeaza la contestatie urmatoarele documente:

- certificat de rezidenta fiscala .X. Cehia nr..X./01.06.2009 si nr..X./16.03.2010,
- certificat de rezidenta fiscala .X. Cehia nr..X./03.12.2008 si nr..X./20.07.2010,
- certificat de rezidenta fiscala .X..X. Polonia nr.877/02.06.2009 si nr..X./28.01.2010,
- adresa de achitare impozit eliberat de .X..X. Polonia nr.X./17.02.2010,
- adresa de achitare impozit eliberat de .X. Cehia nr..X./23.02.2010,
- adresa de achitare impozit eliberat de .X. Cehia nr.307/23.02.2010.

In drept, art.116 si art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, prevad:

“ART. 116 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

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

ART. 118 - Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, 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. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei

impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

[...]

(4) 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.”

Conform pct.13 (1) și (2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, **în termenul de prescripție**, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea

soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală:

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

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Astfel, pentru plățile efectuate către firmele a căror rezidență fiscală a fost probată prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală a statului de rezidență, valabil în perioada de derulare a platilor la extern, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Referitor la platile efectuate la extern către **.X. SRL Cehia**, societatea a prezentat documentele aflate la pagina nr.45, nr.44 și nr.40 la dosarul contestatiei, nr..X./10/.X. (nr..X./20.07.2010), nr. .X./08/X/1067 (nr..X./03.12.2008), nr..X./23.02.2010.

De asemenea, referitor la platile efectuate la extern către **.X. Cehia**, societatea a prezentat documentele aflate la pagina nr.X, nr.X și nr.X la dosarul contestatiei nr.X/09/.X. (nr..X./01.06.2009), nr. X/10/X (nr.X/16.03.2010), nr.X/23.02.2010.

Pentru platile efectuate la extern către **.X..X. Polonia**, societatea a prezentat documentele aflate la pagina nr.43, nr.42 și nr.41 la dosarul contestatiei nr.X/09 (nr.X/02.06.2009), nr. X/10 (nr..X./28.01.2010), nr. X./17.02.2010.

Având în vedere faptul că societatea a prezentat documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală în cadrul raportului de inspecție fiscală, care în acceptiunea contestatoarei probează rezidența fiscală a beneficiarilor de venit, se impune reanalizarea plăților la extern în funcție de natura acestora, iar în situația în care plățile reprezintă contravaloarea unor prestări servicii pentru care convenția prevede impozitarea în statul de rezidență al beneficiarului de venit, societății ii pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

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

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

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

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

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

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

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

Întrucât organele de inspekție fiscală nu s-au pronuntat asupra încadrării platilor derulate la extern în prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri pe motiv că la momentul efectuării inspekției fiscale societatea nu a prezentat certificatele care atestă rezidența fiscală pentru beneficiarii de venituri din Romania, se va desființa *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspekția fiscala nr.F-HR .X./08.12.201* pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de **.X. lei** potrivit prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora :

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

coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

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

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de argumentele contestatoarei, să reanalizeze natura plăților efectuate la extern și dacă societatea datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținut din România.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi desființată și pentru majorările de întârziere în suma de **.X. lei**, aferente acestui impozit.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.2.4 și pct.12.1 lit.a și lit.b din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC SRL** împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-HR.X./08.12.2010* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală* din data de 08.12.2010 cu privire la TVA stabilita suplimentar în suma de **.X. lei**.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC SRL** împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-HR.X./08.12.2010* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală* din data de 08.12.2010 cu privire la TVA stabilita suplimentar în suma de **.X. lei**.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **SC SRL** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-HR.X./08.12.2010* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală* din data de 08.12.2010 cu privire la majorările de întârziere în suma de **.X. lei** aferente TVA stabilită suplimentar.

4. Desființarea parțială a *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-HR.X./08.12.2010* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală* din data de 08.12.2010 pentru suma totală de **X lei**, cu privire la:

- impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente în suma de **.X. lei**;
 - majorări de întârziere în suma de **.X. lei** aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente,
- urmand ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit raportul de inspecție fiscală, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași obligații bugetare ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL
X