



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.110 / 2016

privind soluționarea contestațiilor depuse de

.X. SA,

înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.**A_SLP 125/20.01.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **.X. SA – CUI .X.**, prin adresele nr..**X./29.08.2014** și nr..**X./29.08.2014**, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**921.277/02.09.2014** și nr.**921.279/02.08.2014**, prin care solicită reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor formulate împotriva următoarelor acte administrative fiscale:

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **.X./02.11.2007** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..**X./30.10.2007** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală – Activitatea de inspecție fiscală;

Deciziei referitoare la obligații fiscale de plată accesorii nr. **.X./05.02.2008** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili;

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **.X./26.06.2008**, emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr..**X./23.06.2008**.

Procedura de soluționare a contestațiilor a fost suspendată după cum urmează:

- prin Decizia nr. **.X./12.03.2008** s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **.X./02.11.2007** pentru suma de **.X. lei** reprezentand:
- **.X. lei** – impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti;

- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti;
- **.X. lei** – penalitati de intarziere pentru impozitele cu retinere la sursa;
- **.X. lei** – taxa pe valoarea adaugata;
- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- **.X. lei** – penalitati de intarziere pentru impozitele cu retinere la sursa.
 - prin Decizia nr. **.X./29.05.2008** s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligații accesorii nr. **.X./05.02.2008** pentru suma de **.X. lei** reprezentand:
- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti;
- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.
 - prin Decizia nr. **.X./04.12.2008** s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **.X./26.06.2008** pentru suma de **.X. lei** reprezentand:
- **.X. lei** - impozit pe profit;
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** - taxa pe valoarea adaugata;
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Suspendarea procedurii de soluționare a celor 3 contestații a fost determinată de următoarele motive:

Inspekția fiscală efectuată la **.X.**, finalizată cu emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. **.X./02.11.2007**, a fost inițiată ca urmare a Notei privind modul de verificare a unor constatări cu consecințe fiscale la **.X. SA**, potrivit careia prin Procesul Verbal de Control Financiar nr. **.X./26.02.2006** incheiat la **.X.** de Direcția de Control Financiar, s-au constatat unele deficiențe la tratamentul fiscal aplicabil serviciilor prestate de **.X. SA/.X. SA**, în cadrul contractelor încheiate cu compania.

În urma celor constatate, organele de inspekție fiscală au întocmit sesizarea penală nr. **.X./28.02.2007** pe care au înaintat-o Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție împreună cu constatările cuprinse în Procesul verbal de control financiar nr. **.X./26.02.2007** care se regăsesc și în Raportul de inspekție fiscală nr. **.X./30.10.2007**, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. **.X./02.11.2007**.

Referitor la Decizia referitoare la obligații accesorii nr. **.X./05.02.2008**, organul de soluționare a avut în vedere faptul că soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr. **.X./02.11.2007** prin care s-a individualizat suma de plată aferentă creanței principale a fost suspendată până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, și în conformitate cu principiul de drept conform căruia accesoriul

urmeaza principalul, pe cale de consecinta s-a suspendat si solutionarea contestatiei impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. .X./05.02.2008 pentru accesoriile in suma de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti in suma de .X. lei si accesorii in suma de .X. lei aferente TVA in suma de .X. lei, acestea reprezentand creanta accesorie in raport cu debitul, pana la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .X./2007.

Ulterior, urmare inspectiei fiscale efectuate la .X., organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .X./26.06.2008.

Dupa formularea contestatiei de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala .X./26.06.2008, prin adresa nr.908203/30.09.2008, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie, sa precizeze daca pe rolul Parchetului se afla in lucru vreun dosar penal privind .X. SA care sa aiba legatura cu constatările din Procesul verbal de control financiar nr..X./26.02.2007, iar prin adresa din 21.10.2008, Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor sub nr.908551/21.10.2008, a precizat ca “se afla in lucru cauza penala nr..X./2007 avand ca obiect aspectele punctuale cuprinse in procesul verbal de control numarul .X./26.02.2007 al Directiei de Control Financiar din ANAF, in care, prin rezolutia din data de 17.04.2008 s-a dispus, printre altele, inceperea urmaririi penale sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute si pedepsite de dispozitiile art.248 cpen raportat la art.248¹ c.pen cu aplicarea art.75 lit.a c.pen [...] cu referire punctuala la actul aditional nr.3/2000 la contractul FN/26.09.1992 incheiat de .X. cu firma .X. SA Grecia.”

Astfel, organul de solutiere a contestatiei, retinand ca aspectele constatate prin raportul de inspectie fiscala din 23.06.2008 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere .X./26.06.2008 contestate, au legatura, pe cale de consecinta, cu obiectul cercetarilor penale efectuate de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie, fiind identitate de ratiuni, s-a decis suspendarea solutierii contestatiei formulate de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala .X./26.06.2008.

Cu adresele nr.921277/02.09.2014 si nr.921279/02.08.2014, .X. a solicitat Directiei Generale de Solutiere a Contestatiilor reluarea

procedurii de soluționare a contestațiilor formulate împotriva celor 3 acte administrativ fiscale, precizând că motivul suspendării a încetat definitiv și anexează în copie Rezoluția din 21 iulie 2011, emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Secția de Combatere a Infracțiunilor Conexa Infracțiunilor de Corupție în dosarul nr. .X./2007 prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuiților .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X. față de care se începuse urmărirea penală la data de 17.04.2008.

Cu adresa nr.921277/03.09.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat atât Direcției Generale Juridice din cadrul A.N.A.F. cât și Direcției Generale de Inspecție Economico-Financiară din Ministerul Finanțelor Publice să precizeze dacă Rezoluția din 21 iulie 2011 a rămas definitivă sau dacă se impune formularea căii de atac prevăzută de Codul de Procedură Penală, respectiv dacă Procesul verbal de control financiar nr. .X./26.02.2007 care a stat la baza rapoartelor de inspecție fiscală în baza cărora s-au emis deciziile de impunere fiscală contestate, a fost contestat și care este stadiul dosarului, în caz afirmativ.

Prin adresa nr..X. din 15.09.2014, Direcția Generală Juridică comunică faptul că rezoluția menționată anterior privește fapte prevăzute de Legea nr.78/2000 și de art. 246 și art. 248 Cp, fapte ce exced competența A.N.A.F., că nu a fost comunicată ANAF și potrivit adresei DGAMC nr..X./08.09.2014, organele de inspecție fiscală nu au formulat plângere penală în dosarul .X./2007.

Totodată, prin adresa nr..X./22.09.2014, Direcția Generală de Inspecție Economico-Financiară transmite că, nu are atribuții de a se pronunța cu privire la demersurile ce trebuie întreprinse în aplicarea Codului Penal și Codului de procedură penală.

În data de 23.09.2014 prin adresa nr. 921277 din 23.09.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție să comunice dacă Rezoluția nr. .X./2007 din 21.07.2011 a rămas definitivă, la care organul de soluționare a contestațiilor a primit răspuns în data de 06.10.2014 în sensul că aceasta nu a fost contestată.

De asemenea, având în vedere că, .X. a solicitat reluarea procedurii de soluționare a contestației după o perioadă mai mare de 3 ani de la data emiterii Rezoluției din 21 iulie 2011 de scoatere de sub urmărire penală a persoanelor învinuite, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat contestatarea, în data de 07.10.2014, dovada comunicării Rezoluției nr. .X./2007 din 21.07.2011, iar .X. a transmis în data de 30.10.2014, în copie, comunicarea rezoluției din data de 01.07.2014.

De asemenea, organul de soluționare a contestației a solicitat și DNA în data de 03.11.2014, precizări referitoare la data comunicării acestei rezoluții, iar instituția în cauză a răspuns prin adresa înregistrată la

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr.921831 din 28.11.2014 că respectiva rezoluție a fost comunicată .X. în data de 21.07.2011 (respectiv o copie la cerere în data de 01.07.2014.)

În lumina noilor informații referitoare la speța în cauză, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale Juridice – A.N.A.F., în data de 10.12.2014 prin adresa nr. 921277, un punct de vedere în legătură cu instituția perimării contestațiilor administrative, cu raportare directă la situația .X., adresă la care s-a făcut revenire în data de 16.02.2015, data de 20.03.2015, data de 20.04.2015, data de 13.07.2015 și în data de 31.08.2015. Prin răspunsul din data de 19.10.2015, Direcția Generală Juridică a comunicat că, în speța, nu operează instituția perimării actelor administrative.

Ulterior, în data de 12.11.2015, prin adresa nr. A_SLP 2214/2015, organul de soluționare a contestației a solicitat opinia Direcției Generale Juridice, în situația formulării cererii de reluare a procedurii administrative după împlinirea termenului general de prescripție de 3 ani prevăzut de legea civilă situației în care contribuabilul ar fi decăzut din dreptul de a solicita repunerea pe rol a cauzei.

Prin răspunsul din data de 20.01.2016, Direcția Generală Juridică a comunicat că, în speța, nu operează prescripția termenului de 3 ani a dreptului material la acțiune.

Potrivit prevederilor art.352 alin.1 din Legea .X./2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.”*, contestațiile se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Având în vedere dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.9.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”*, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra contestațiilor

conexate formulate de .X. SA, numită în prezenta .X., împotriva celor 3 acte administrativ fiscale conexate.

I. Prin contestațiile formulate împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .X./02.11.2007 și .X./26.06.2008, precum și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii .X./05.02.2008 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifrauda Fiscala și Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, compania susține următoarele:

1. În ceea ce privește motivele invocate de contestatară cu privire la *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală .X./02.11.2007*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.10.2007* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală – Activitatea de inspecție fiscală, acestea sunt următoarele:

Calculul bazei de impozitare stabilita prin actele administrative contestate este bazat pe un rationament eronat.

A. in mod incorect si nelegal a fost obligata la plata TVA-ului, intrucat veniturile obtinute de partenerul nerezident conform Contractului FN/26.06.1992 in perioada vizata de control nu sunt supuse taxei, întrucât:

În viziunea companiei, o corecta interpretare a Contractului FN/26.06.1992 si a actelor aditionale modificatoare ale acestuia ar fi condus la concluzia ca sumele platite de .X. in baza acestui contract nu sunt purtatoare de taxa pe valoarea adaugata intrucat Contractul FN/26.06.1992 este in esenta unul de .X., iar prestatia partenerului contractual .X. SA, aceea de acordare a unei finantari (credit furnizor) este scutita de taxa pe valoarea adaugata in baza art.141 (2) din Codul Fiscal, având în vedere:

a) Contractul FN/26.06.1992 este complex in redactare, dar simplu in substanta si caracter juridic, astfel:

a.1) Compania sustine ca titlul unui contract nu este niciodata de natura sa stabileasca (nici macar sa instituie o prezumtie cu privire la) caracterul juridic al unui contract: compania considera ca desi titlul contractului este acela de "Contract de livrare si prestatii", acest lucru nu fixeaza caracterul definitiv in zona contractelor de livrare de marfuri si servicii, intrucat se ignora astfel prevederi de importanta cruciala din contract, si anume acelea privind finantarea respectivelor produse si servicii si faptul ca restituirea acestei finantari se face dupa un anumit program.

a.2) Titlul insusi al contractului nu confera indicii clare cu privire la natura juridica a contractului, cel putin in ce priveste titulatura de

“Contract de ... prestatii”. Compania precizeaza ca termenul de “*prestatie*” este un termen general care defineste, in cadru contractual, actiunile pe care o parte contractuala trebuie sa le intreprinda in indeplinirea obligatiilor sale contractuale. Dat fiind caracterul vag si neindicativ al termenului, organele de inspectie fiscala puteau considera (cum ar fi fost corect) ca se refera la prestatii de finantare (asa cum foarte clar o indicau prevederile din contract). Compania considera ca organele de inspectie fiscala nu trebuiau sa isi opreasca analiza caracterului contractului doar la titlul acestuia, in special in contextul in care titlul contractului era atat de vag.

a.3) Inspectia fiscala neaga propria interpretare anterioara a Contractului, comunicata prin Procesul Verbal Intermediar nr. .X. efectuat in urma controlului financiar a contractelor de achizitie ale .X.i: prin procesul verbal mentionat, la pagina 40, inspectorii fiscali ajung la concluzia ca “natura juridica a contractului este una complexa, in sensul ca acesta contine elemente specifice mai multor contracte, dupa cum urmeaza:

- contract de credit furnizor [...]
- contract de furnizare de servicii [...]
- contract de leasing financiar sau contract cu plata in rate [...]
- contract de asociere la incasarile obtinute din jocurile de noroc practicate cu echipamentul furnizat [...]

Compania sustine ca este de neinteles faptul ca la cateva luni de la acest control organele de inspectie fiscala ignora toate celelalte caractere ale Contractului si dau consecinta numai caracterului generator de taxa pe valoarea adaugata, adica cel de contract de furnizare de bunuri si servicii. Aceasta interpretare trunchiata a Contractului, si in contradictie cu propria interpretare anterioara, este considerata de catre compania nelegala si nu poate avea consecinta generarii taxei la care compania a fost obligata.

a.4) Modalitatea si termenele de plata a echipamentelor si serviciilor livrate in baza Contractului indica, in parte, intentia furnizorului (.X.) de a-l credita pe beneficiar (.X.) cu o parte din pretul echipamentelor si serviciilor: conform art.3.1. din Contract, .X. a platit in primele 6 luni de la semnarea Contractului suma de .X. USD in doua transe, urmand ca restul de pret sa fie platit de .X. pe o perioada de 10 ani, dupa un algoritm stabilit de partile contractante prin negociere. In consecinta, dat fiind termenul indelungat de plata a restului de pret, caracterul acestei relatii contractuale este in mod pregnant una de creditare a produselor si serviciilor furnizate si, in consecinta, Contractul are caracterul unui contract de credit furnizor pentru portiunea din pret ce excede platii initiale de .X. USD (compania considera ca in ce priveste aceasta portiune de pret, contractul a avut un caracter preponderent de livrare).

a.5) Modificarile aduse prin Addendum nr.2 la art.3, pct.3.1. din Contract (addendum semnat la 27.09.1994), confirma o data in plus

caracterul de creditare al Contractului si legatura directa dintre garantia guvernamentala mentionata mai sus si Contract: din Addendumul citat, la art.1, reiese ca partile contractante s-au considerat si se considera in continuare sub imperiul unei relatii contractuale de creditare, garantata prin garantie guvernamentala, ce se diminueaza treptat odata cu platile efectuate de beneficiar furnizorului.

a.6) Desi accepta ca si corecta definitia creditului furnizor data de Directia de Legislatie in domeniul taxei pe valoarea adaugata din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor prin adresa nr..X./23.08.2007, in viziunea companiei, organele de inspectie fiscala ignora aspecte relevante din Contractul FN/26.06.1992 care fac ca acest contract sa corespunda definitiei creditului furnizor si anume: faptul ca furnizorul (.X.) livreaza cumparatorului (.X.) marfa, pe baza imprumutului pe care il primeste de la o banca, cu plata unei dobanzi. Faptul ca exista identitate intre furnizor si finantator nu este de natura sa nege acestei relatii juridice caracterul de credit furnizor (sau, cel putin, instantele de judecata si actele normative in vigoare, pana la aceasta data, nu au facut o astfel de distinctie in Romania).

b) Existenta Hotararii Guvernului nr.171/1992 privind garantarea creditului extern acordat de .X. SA Grecia este de o maxima importanta in interpretarea caracterului juridic al Contractului FN/26.06.1992. Compania mentioneaza ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa stabileasca mai intai fara dubiu care a fost vointa si intentia partilor, care au fost prestatiile si contraprestatiile la care s-au angajat acestea sub imperiul contractului si sa faca aceasta analiza folosind toate sursele disponibile, inclusiv HG 171/1992, actele aditionale la Contract si celelalte contracte incheiate ulterior intre parti, care supun partile la prestatii similare si care intituleaza corect respectiva relatie contractuala ca una de credit furnizor.

c) Serviciile prestate de partenerul contractual .X. SA in baza Contractului FN/26.06.1992 sunt considerate in mod eronat a fi "*prestate efectiv*" in Romania, intrucât:

c.1) Contractul este unul de credit furnizor pentru portiunea de pret contractual neacoperita de plata initiala de .X. USD, serviciul prestat prin Contract de catre .X. SA este unul de creditare: in consecinta, acest serviciu nu a fost efectiv prestat in Romania, ci in afara teritoriului Romaniei, acolo unde isi are sediul creditorul (.X.) si nu unde isi are sediul debitorul (.X.), intrucat la sediul creditorului s-au alocat mijloace financiare catre terti pentru procurarea echipamentelor si serviciilor acordate beneficiarului (.X.) in baza Contractului.

c.2) Chiar daca locul prestarii serviciilor de creditare este considerat a fi sediul debitorului (.X.), acest lucru este lipsit de semnificatie in viziunea companiei intrucat operatiunea de creditare este scutita de taxa pe valoarea adaugata: astfel, in conformitate cu art.141 alin.(2) pct.c),

paragraful (1) din Legea nr.571/2003 (Codul Fiscal/2003), precum si cu actele normative anterioare acestuia, prestarea serviciilor financiare de “acordarea si negocierea de credite si administrarea creditului de catre persoana care il acorda” sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata. Noul Cod Fiscal intrat in vigoare de la 1 ianuarie 2007 preia aceeaasi scutire in art.141, alin.(2), lit.a), paragraful (1).

B. Compania contestatoare sustine ca acest contract FN/26.06.1992 are un caracter pregnant de asociere in participatie, in vederea organizarii si exploatarii operatiunilor de jocuri de noroc, operatiuni care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata in baza art.141 alin.(2) lit.e) din Codul Fiscal/2003 (141 (2) c) din Codul Fiscal/2007), în condițiile în care:

- prin Procesul Verbal Intermediar efectuat in 12.12.2006 in urma controlului financiar a contractelor de achizitie ale .X.i, organele de inspectie fiscala ajung la concluzia ca acest Contract are, intre altele, si caracterul de “*Contract de asociere la incasarile obtinute din jocurile de noroc practicate cu echipamentul furnizat*”. Acest caracter este intarit si de faptul ca platile ce urmau a fi efectuate de .X. catre .X., ulterioare platii initiale de .X. USD, erau exprimate ca procent din veniturile generate de jocurile implementate pe baza echipamentelor si serviciilor livrate.

- art.141 (2) e) din Codul Fiscal din anul 2003 (141 (2) c) din Codul Fiscal 2007) scuteste de taxa pe valoarea adaugata si operatiunile de jocuri de noroc organizate de persoanele autorizate, conform legii, sa desfasoare astfel de activitate: contestatoarea considera ca intrucat asocierea dintre .X. si .X. in baza Contractului FN/26.06.1992 a generat venituri din operatiuni de jocuri de noroc care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata (in baza art.141 (2) e) Cod Fiscal/2003), portiunea din aceste venituri care a fost virata asociatului .X. este de asemenea scutita de taxa pe valoarea adaugata si in consecinta nu poate fi impusa nici in sarcina .X.i.

- Activitatile loteristice organizate in asociere de partile Contractului (Loto, Expres, Pronosport), intra in definitia “*jocurilor de noroc*”, asa cum este prevazut in O.U.G. 69/1998 privind regimul de autorizare a activitatilor din domeniul jocurilor de noroc, lege care permitea .X.i sa se asocieze cu persoane juridice in vederea exploatarii acestor jocuri: OUG nr.69/1998 prevedea, in art.6, ca “Regia Autonoma “.X. Nationala” este unicul organizator, pe intreg teritoriul tarii, al jocurilor de noroc loto, expres, pronosport, loz in plic si “instant lottery” (conform obiectului sau de activitate).

In consecinta, compania sustine ca platile efectuate de .X. catre .X. in perioada 2002 – 2006 in baza Contractului FN/26.06.1996 nu constituie fapt generator de taxa pe valoarea adaugata conform art.134 din Codul Fiscal.

C. Cu privire la reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de partenerul contractual nerezident, se precizează că:

O analiza corectă a prestațiilor la care s-au obligat părțile Contractului FN/01.09.2003 și a modului de executare a acestora, precum și a punctului de vedere al .X. cu privire la aceste aspecte, ar fi trebuit să conducă la o soluție contrară celei adoptate de inspectorii fiscali, întrucât:

a) art.5.4 din Contract, prin care părțile convin că rata lunară acoperă toate riscurile financiare și costurile legate de finanțare, exclude posibilitatea ca vreo porțiune din sumele plătite de .X. către finanțatori ar reprezenta plata unei dobânzi. Art.5.1. este și mai explicit în acest sens, indicând faptul că finanțarea acoperă contravaloarea tuturor echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb, tuturor riscurilor financiare și a costurilor, precum și a altor elemente (exclusiv obligațiile de plată ale beneficiarului privind plata oricărui taxă, taxa pe valoarea adăugată și orice alte obligații impuse de legislația română, conform Art.3.III din contract), precum și a oricărui alte elemente necesare pentru implementarea și operarea cu succes în România a sistemului la cheie.

b) Costurile și riscurile financiare avute în vedere de părți a fi plătite de .X. către finanțatori, au caracter de rambursare a acestor costuri ale finanțatorilor pentru procurarea mijloacelor financiare respective și nu conduc în nici un mod la ideea că acestea ar reprezenta venituri ale finanțatorilor în plus față de costurile încercate de aceștia pentru procurarea finanțării, așa cum ar fi cazul dacă o porțiune din plățile efectuate de către .X. către finanțatori ar putea fi identificată ca dobândă.

c) Chiar dacă, în contradicție cu voința expresă a părților contractante și cu litera contractului, organul fiscal ar avea capacitatea să prezume că o parte a plăților efectuate de .X. către finanțatori ar putea fi considerată ca fiind alocabilă unei dobânzi, această porțiune ar putea reprezenta cel mult o fracțiune din plățile efectuate de .X. către finanțatori (stabilită eventual prin aplicarea unei cote de referință LIBOR sau EURIBOR), însă în nici un caz ca întreaga sumă plătită de .X. către finanțatori în baza Contractului, în plus față de costul strict al echipamentelor și softului livrate, reprezintă dobânzi și asadar este impozabilă în cotele prevăzute de actele normative în vigoare.

În consecință, compania consideră că plățile efectuate către partenerii contractuali în perioada 21.10.2003 – 31.12.2006 în baza Contractului FN/01.09.2003 nu au caracterul unor venituri ale nerezidenților în sensul prevăzut de Titlul V din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a OG nr.83/1998 privind impunerea veniturilor realizate din România de persoanele fizice și juridice nerezidente.

2. În ceea ce privește motivele invocate de contestatară cu privire la *Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii .X./05.02.2008* având la baza Decizia de impunere .X./02.11.2007 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.10.2007 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală – Activitatea de inspecție fiscală, acestea sunt următoarele:

- prin Decizia de impunere .X./02.11.2007 s-au stabilit în sarcina companiei contestatoare obligații de plată suplimentare reprezentând TVA și impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți, precum și obligații accesorii – majorări de întârziere aferente acestor două tipuri de obligații fiscale pe perioada cuprinsă între data scadentei acestora și data de 25.10.2007.

- *Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii .X./05.02.2008* stabilește în seama companiei contestatoare obligații de plată accesorii – majorări de întârziere aferente aceluși două obligații fiscale, respectiv la TVA și impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți, pe perioada cuprinsă între 25.10.2007 și data achitării acestora, respectiv 28.01.2008.

- compania consideră că se află în ipoteza a două acte juridice dintre care unul este principal, iar cel de al doilea accesoriu și având în vedere principiul de drept conform căruia "*accessorium sequitur principale*", întrucât a solicitat desființarea/anularea actului principal cere și desființarea sau anularea actului accesoriu.

În consecință se solicită conexarea celor două dosare constituite pentru soluționarea contestațiilor în condițiile în care motivele de fapt și de drept care fundamentează solicitarea companiei contestatoare de desființare a actului principal sunt cuprinse în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere .X./02.11.2007.

3. În ceea ce privește motivele invocate de contestatară cu privire la *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./26.06.2008* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.06.2008, acestea sunt următoarele:

a. în mod greșit s-a procedat la excluderea cheltuielilor în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007, din categoria cheltuielilor deductibile, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă în fapt dobânzi achitate către persoanele juridice .X. și .X. din Grecia, în baza Contractului de Credit Furnizor încheiat cu acestea în anul 2003, cheltuieli a căror deductibilitate ar fi limitată, conform dispozițiilor art.23 alin.(5) lit.a) din Codul fiscal, la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a

României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru dobânzile în lei, întrucât:

- Contractul de Credit Furnizor din 01.09.2003 încheiat între .X., în calitate de beneficiar, .X. S.A .X. și .X. S.A .X., denumite colectiv prin contract creditor și .X. S.A., în calitate de furnizor, are ca obiect furnizarea întregului sistem la cheie, capabil să funcționeze on-line, de către furnizor, finanțarea Programului de către creditor și rambursarea finanțării de către beneficiar, în condițiile stipulate în contract. Potrivit mențiunilor contractuale, scopul declarat de părți constă în realizarea și implementarea Programului de Video - .X., program care, potrivit definiției contractuale, reprezintă activitățile de jocuri de noroc ce vor fi desfășurate pe teritoriul României de către beneficiar prin utilizarea terminalelor de video - .X., a infrastructurii necesare și a serviciilor aferente furnizate de către furnizor.

- potrivit definițiilor contractuale, "*Sistemul la cheie*" nu se limitează la echipamente, ci reprezintă întreaga infrastructură necesară Programului capabil să funcționeze on-line, activități ce se realizează pe toată durata contractului și în permanentă, de către furnizor, astfel că, din acest punct de vedere, contractul poate fi încadrat juridic ca și contract cu executare succesivă.

- analizarea obiectului și a scopului contractului, și nu numai a titlaturii acestuia - contract de Credit Furnizor - se impune datorită faptului că, pentru a evalua prestațiile părților, este necesară interpretarea vointei interne a acestora la încheierea actului juridic, iar intenția părților rezultă explicit din cuprinsul contractului, care la cap.IV prevede că părțile vor coopera în vederea rezolvării oricăror probleme legate de funcționarea Programului.

- în considerarea obligațiilor stabilite prin contract, părțile au stabilit contravaloarea acestora, respectiv modalitatea în care beneficiarul Programului va achita întregul "*pachet*" pus la dispoziție de către furnizor, astfel că rambursarea finanțării constă, conform stipulațiilor contractuale, într-un procent calculat asupra încasărilor brute realizate de beneficiar prin exploatarea sistemului la cheie, procent care se achită lunar creditorului.

Din acest punct de vedere, contractul analizat este un contract aleatoriu, întrucât întinderea prestațiilor efectuate de beneficiar nu poate fi expres determinată la încheierea contractului, deoarece nu se poate cunoaște dacă vor exista sau nu câștiguri ca urmare a operării sistemului și nici valoarea acestor câștiguri. Contractul aleatoriu este reglementat și permis de art.947 alin.2 din Codul civil.

În consecință, sumele de bani achitate de către beneficiar creditorului nu reprezintă exclusiv contravaloarea echipamentelor furnizate, ci și implementarea și asistarea exploatării Sistemului, aceasta presupunând toate acțiunile și resursele descrise mai sus.

Prin încadrarea eronată a Contractului FN/01.09.2003 de Credit Furnizor pentru implementarea Programului Video - .X. în România, în categoria contractelor de leasing financiar, s-a asimilat diferența care excede ratelor de rambursare a echipamentelor, plătită creditorului, unei dobânzi financiare, care a condus astfel la încadrarea deductibilității limitate a cheltuielilor, în funcție de nivelul ratei dobânzii de referință a B.N.R., conform art.23 alin.(5) lit.a) din Codul fiscal. În aceste condiții s-a considerat, în mod absolut gresit, că tot ceea ce depășește contravaloarea ratelor de rambursare a echipamentelor ar reprezenta în fapt dobânda achitată creditorului pentru finanțarea acordată, în condițiile în care această diferență înglobează și toate celelalte prestații contractuale.

Compania solicită să se ia act de faptul că printr-o astfel de abordare s-au încălcat orice reguli de interpretare a convențiilor, ajungându-se la situația în care s-a eliminat practic o parte din obiectul contractului, respectiv s-a considerat că neexistând o mare parte din prestațiile efectuate efectiv de furnizor. În speță, voința părților a fost aceea de a implementa un Program, care include și nu se limitează la un Sistem la cheie. Contrar regulii priorității voinței părților, organele de inspecție fiscală au interpretat sumele achitate de către .X. creditorului ca fiind exclusiv contravaloarea ratelor de rambursare a echipamentelor furnizate conform contractului, iar ceea ce excede acestei valori, ar reprezenta în fapt dobânzi achitate creditorului.

Cu privire la procedura pe care organul de inspecție fiscală a înțeles să o adopte în cadrul controlului, compania precizează că, după cum rezultă și din mențiunile înscrise în raportul de inspecție fiscală, acesta s-a limitat la documentele puse la dispoziție de către .X., fără a ține seama de explicațiile date de către aceasta și fără a solicita informații și documente de la terți.

Compania consideră că în scopul stabilirii corecte a bazei de impunere, ar fi fost necesar ca organul de inspecție fiscală să efectueze un control încrucișat, în conformitate cu dispozițiile art.97 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală, prin solicitarea de documente atât de la furnizor, cât și de la creditor, precum și să verifice efectiv locurile în care funcționează Sistemul implementat prin contract și, nu în ultimul rând, să procedeze la investigarea tuturor faptelor și a actelor care au rezultat din executarea respectivului contract, precum și a altor persoane, în vederea identificării elementelor relevante pentru aplicarea legii fiscale. Dacă s-ar fi analizat corect Contractul de Credit Furnizor încheiat în anul 2003, s-ar fi observat că una dintre obligațiile furnizorului constă în a pune la dispoziție documentele relevante în legătură cu contractul art.1, pct. 1.6. lit. d) din Contract. Prin neefectuarea acestor demersuri s-a procedat la stabilirea bazei de impunere fără a se ține și analiza toate informațiile și documentele edificatoare în cauză pentru determinarea situației fiscale a

contribuabilului, cu încălcarea dispozițiilor art.7 alin.2 teza II din Codul de procedură fiscală.

Compania, față de toate dispozițiile legale sus citate, raportat la obiectul contractului analizat, solicită să se constate că, în temeiul Contractului de Credit Furnizor încheiat la data de 01.09.2003, .X. a achitat creditorului, lunar, contravaloarea ratei de finanțare, compusă din: ratele, conform scadențarului convenit de părți, pentru echipamentele livrate, plus diferența până la procentul stabilit de părți din încasările brute, diferență care reprezintă contravaloarea celorlalte prestații contractuale, cu excepția livrărilor de echipamente. Prin refacerea în sensul arătat a situațiilor privind calculul cheltuielilor realizate de .X. pentru Contractul de Credit Furnizor pentru implementarea Programului Video - .X. în România încheiat în anul 2003, se solicită încadrarea sumelor lunare achitate de .X. conform contractului ca și rate de finanțare, și nu ca dobândă plătită către creditor.

b. Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007, compania arată ca organele de inspecție fiscală au constatat că pentru serviciile achitate de .X. conform Actului adițional nr. .X./23.03.2000 la Contractul FN/26.06.1992, nu s-au prezentat documente justificative care să ateste prestarea și nu s-a putut cuantifica valoarea lor, or, ca și în cazul Contractului de Credit Furnizor încheiat la data de 01.09.2003 pentru implementarea Programului Video - .X. în România, în mod greșit s-a procedat la excluderea sumelor menționate din categoria cheltuielilor deductibile, fapt generat de interpretarea juridică eronată a clauzelor Actului adițional nr. .X./23.03.2000 la Contractul FN/1992.

Actul adițional nr. .X. la Contractul FN/1992 încheiat la data de 23.03.2000 între .X., în calitate de beneficiar, .X. S.A .X. și .X. S.A .X., .X., .X., denumite colectiv prin contract furnizor, are ca obiect implementarea Sistemului Ioteristic și dezvoltarea unei rețele de comunicații VSAT de către furnizor, precum și finanțarea Programului de către acesta și rambursarea finanțării de către beneficiar, în condițiile stipulate în contract.

Compania precizează că deși art.1 din Actul adițional nr.3 la Contractul FN/26.06.1992, care poartă denumirea "*Obiectul Actului Adițional*", nu precizează în mod clar obiectul contractului raportat la obligațiile corelative ale părților contractante, în realitate, obiectul acestui act adițional este similar celui prevăzut în cadrul Contractului de credit - furnizor FN/01.09.2003.

Se arată că acest fapt rezultă și din preambulul Contractului de Credit Furnizor încheiat în anul 2003, în care se specifică că la data de 26.06.1992, .X. a încheiat un contract de Credit Furnizor cu .X., potrivit căruia acesta din urmă a acordat un credit - furnizor în favoarea .X. pentru implementarea unui Sistem la cheie având ca obiect infrastructura unui

sistem computerizat si serviciile aferente operării acestui sistem, parte din acest contract de credit fiind garantat de Statul Român prin Ministerul Finantelor Publice, in conformitate cu Hotărârea de Guvern nr.171/1992 privind garantarea creditului extern acordat de .X. S.A. Grecia pentru automatizarea activității de .X..

Având in vedere calificarea de act aditional la Contractul FN/1992, si nu aceea de conventie de sine stătătoare, este necesar a se analiza clauzele Actului aditional nr. .X./2000 la Contractul FN/26.06.1992 prin coroborare cu clauzele conventiei de bază, respectiv Contractul FN/26.06.1992. Astfel, potrivit mentiunilor contractuale, scopul declarat de părți constă in furnizarea si implementarea Sistemului (H/W-ul Central sistemului Central, S/W de Sistem, S/W de Aplicatie si terminale Inteligente), respectiv up-gradarea acestuia prin dezvoltarea unei retele de comunicatii VSAT, ceea ce presupune atât livrarea echipamentelor, cât si identificarea si implementarea solutiei de operare a Sistemului.

Conform stipulatiilor contractuale, obiectului contractului i se circumscriu următoarele activități: livrarea echipamentelor necesare pentru modernizarea a 500 de terminale inteligente si a sistemului aferent pentru operarea in regim on-line in cele 400 de puncte de vânzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletelor câstigătoare; up-gradarea a 2000 de terminale off-line, initial numai cu noile tipuri de capsule flash care vor fi deservite prin terminalele apropiate, iar ulterior prin adoptarea unui nou tip de operare a sistemului off-line; livrarea unui număr de 400 echipamente VSAT, in vederea instalării acestora in cele 400 de agentii on-line ale beneficiarului; asigurarea serviciului de comunicatii prin satelit pentru conectarea agentiiilor on-line printr-o statie centrală instalată in România, pe intreaga durată a contractului; licenta de utilizare pe timp nelimitat a software-ului pentru jocurile noi Joker si Bingo on-line si servicii de intretinere a acestuia; instalarea si intretinerea sistemului on-line, pe toată durata contractului; scolarizarea personalului beneficiarului in vederea operării jocurilor in regim de lucru on-line; asigurarea service-ului pe toată durata derulării contractului.

La fel ca si in cazul Contractului de Credit Furnizor incheiat in anul 2003, analiza obiectului si a scopului contractului, si nu numai a titlaturii acestuia - contract de livrare si prestatii - se impune datorită faptului că, pentru a evalua prestatiile părților, este necesară interpretarea vointei interne a acestora la incheierea actului juridic.

Intentia părților a fost aceea de a finanta, respectiv implementa un Sistem, potrivit unui Plan de implementare prevăzut la art. 5 al Actului aditional. Implementarea Sistemului presupune atât echipamente, cât si pregătirea personalului beneficiarului, precum si orice activități legate de implementare - necesare pentru functionarea Sistemului.

Intentia părților rezultă din interpretarea coordonată a clauzelor contractuale, prin aplicarea principiului prevăzut de art.982 din Codul civil,

potrivit căruia toate clauzele convențiilor se interpretează unele prin altele, dându-se fiecăreia intelesul ce rezultă din actul întreg. Având în vedere prestațiile la care s-au obligat părțile prin contract, rezultă că intenția acestora a fost de a agreea cu privire la finanțarea și implementarea Sistemului, obligație asumată de către furnizor, căreia îi corespunde obligația corelativă de plată -rambursare a finanțării- asumată de beneficiar. La art.2 din Actul adițional nr.3/2000 la Contractul FN/26.06.1992 se stabilește că suma contractuală suplimentară este reprezentată de suma totală pentru echipamente și software, pretul echipamentelor astfel descris neincluzând și contravaloarea serviciilor prestate în favoarea beneficiarului. Ceea ce excede pretului echipamentelor reprezintă contravaloarea serviciilor prestate de furnizor pentru implementarea Sistemului.

În considerarea obligațiilor stabilite prin contract, părțile au stabilit contravaloarea acestora, respectiv modalitatea în care beneficiarul va achita întregul Sistem implementat de către furnizor. Astfel, rambursarea finanțării constă, conform stipulațiilor contractuale, într-un procent calculat asupra încasărilor totale ale jocurilor loteristice jucate pe Sistem, procent care se achită lunar furnizorului.

Contractul analizat este un contract aleatoriu, întrucât întinderea prestațiilor efectuate de beneficiar nu poate fi expres determinată la încheierea contractului, deoarece nu se poate cunoaște dacă vor exista sau nu câștiguri ca urmare a operării Sistemului și nici valoarea acestor câștiguri. Contractul aleatoriu este reglementat și permis de art. 947 alin. 2 din Codul civil.

În consecință, sumele de bani achitate de către beneficiar furnizorului nu reprezintă exclusiv contravaloarea echipamentelor furnizate, ci și implementarea și asistarea exploatarea Sistemului, aceasta presupunând toate acțiunile și resursele descrise mai sus.

Atât Contractul de Credit Furnizor încheiat la data de 01.09.2003 cât și Actul adițional nr. 3 încheiat la data de 23.03.2000 la contractul FN/26.06.1992, au obiect similar, constând în esență în implementarea unui Sistem, ceea ce include toate activitățile adiacente, finanțarea de către furnizor, respectiv creditor a acestor operațiuni și rambursarea finanțării de către beneficiarul .X..

Compania arată ca, fără a lua în considerare stipulațiile contractuale raportate la regulile și principiile de interpretare a convențiilor în general, organul de inspecție fiscală a constatat că fiind îndeplinite obligațiile contractuale asumate de furnizor, referitoare exclusiv la livrarea de echipamente, eliminând practic toate celelalte prestații efectuate de acesta în baza actului adițional.

Ca și în cazul Contractului de Credit Furnizor încheiat la 01.09.2003, prin interpretarea și încadrarea greșită a Actului adițional nr. .X./23.03.2000 la Contractul FN/26.06.1992 în categoria contractelor

de livrare, s-a asimilat întreaga diferență care excede ratelor de rambursare a echipamentelor, plătită furnizorului, unei cheltuieli nedeductibile fiscal, care a condus astfel la eliminarea cheltuielilor efectuate de .X. peste valoarea echipamentelor din categoria cheltuielilor deductibile. În aceste condiții s-a considerat, în mod absolut gresit, că tot ceea ce depășește contravaloarea echipamentelor ar reprezenta în fapt cheltuieli nedeductibile fiscal. Fată de această modalitate de calcul, compania solicită să se constate că, printr-o astfel de abordare, s-au încălcat orice reguli de interpretare a convențiilor, ajungându-se la situația în care s-a eliminat practic o parte din obiectul contractului, respectiv s-a considerat ca neexistând o mare parte din prestațiile efectuate efectiv de furnizor.

În ceea ce privește procedura pe care organul fiscal a înțeles să o adopte în cadrul controlului, compania precizează că, astfel cum rezultă și din mențiunile înscrise în Raportul contestat, s-a limitat la a aprecia exclusiv pe baza afirmațiilor reprezentanților .X., în sensul că nu ar exista documente justificative la beneficiar pentru a dovedi prestarea efectivă a serviciilor, fără a solicita informații și documente de la terți, în speță de la furnizor, și fără a analiza sub nici un aspect situația de fapt, conform obligațiilor stabilite la art.94 alin.(2) lit.a) și alin.(3) lit.d), g) și i), încălcându-se astfel una dintre regulile fundamentale ale inspecției fiscale prevăzute de art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt.

Contestatoarea solicită să se constate că, în temeiul Actului adițional nr. .X./23.03.2000 la Contractul FN/1992, .X. a achitat furnizorului, lunar, contravaloarea unei rate de finanțare, compusă din: ratele, conform scadențarului convenit de părți, a echipamentelor livrate, plus diferența până la procentul stabilit de părți din încasările totale realizate prin exploatarea jocurilor din Sistemul implementat, diferență care reprezintă contravaloarea celorlalte prestații contractuale, cu excepția livrărilor de echipamente. Se solicită și încadrarea sumelor lunare achitate de .X. conform contractului ca și rate de finanțare.

Compania acuză o abordare neunitară a celor două convenții în baza cărora s-au stabilit arătând că deși obiectul acestora este similar și modalitatea de control a fost aceeași, motivația eliminării cheltuielilor efectuate de .X. în temeiul celor două convenții din categoria cheltuielilor deductibile este total diferită.

c. Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007, compania arată că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat ca fiind cheltuieli nedeductibile sumele menționate, reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă facturilor emise de către locatori - persoane juridice pentru spațiile închiriate .X. în București și în țară, cu motivarea că aceste

cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizării de venituri, astfel că nu ar fi deductibile fiscal, conform art.21 alin.(1) din Codul fiscal, iar operatiunea de inchiriere ar fi scutită de TVA fără drept de deducere, potrivit art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal, întrucât:

- art.21 alin.(1) din Codul fiscal prevede că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile. .X. a inchiriat spatii, atât in Bucuresti cât si in alte localități din țară, in scopul desfășurării activităților loteristice, respectiv in scopul realizării de venituri, astfel ca punctul de vedere al organului fiscal apare ca fiind inacceptabil.

- referitor la aplicabilitatea prevederilor legale privind TVA, compania considera că organul de control, in mod absolut arbitrar, a aplicat prevederile legale mentionate, având in vedere ca .X. a achitat locatorului contravaloarea chiriei si TVA, in conditiile in care dispozitiile art.141 alin.(2) lit.k) prevăd că operatiunea privind inchirierea bunurilor imobile este scutită de TVA iar pct.40 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 prevede posibilitatea persoanelor neplătitoare de TVA de a opta pentru taxarea operatiunilor scutite, cu conditia de a notifica acest fapt organelor fiscale teritoriale. In conditiile in care acest fapt nu este notificat organelor fiscale teritoriale, iar persoana neplătitoare de TVA in conditiile art.141 alin.(3) din Codul fiscal, facturează cu TVA operatiunea scutită, beneficiarul nu are "*dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate in mod eronat*". Acestia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă si emiterea unei noi facturi fără taxă, potrivit dispozitiilor Hotărârii Guvernului nr.44/2004, pct.40 referitor la interpretarea prevederilor art.141 alin.(3) din Codul fiscal.

Se mai arata ca in spetă este vorba de deducerea TVA si nu de deducerea unei cheltuieli din baza de impozitare privind impozitul pe profit. Impozitul pe profit si taxa pe valoare adăugată sunt două specii de taxe diferite, tratate si reglementate in mod distinct de Codul fiscal.

Pornind de la această confuzie s-a ajuns la situatia in care s-a eliminat din categoria cheltuielilor deductibile contravaloarea TVA achitată de .X. pentru inchirierea spatiilor in care desfășoară activități comerciale, desi nici un text legal nu interzice deducerea din baza de impozitare privind impozitul de profit a unei astfel de cheltuieli. Practic, s-au confundat două notiuni si taxe distincte, prima reglementată de art.21 alin.1) referitor la impozitul de profit, iar cea de-a doua de art.141 referitor la TVA.

In plus, se precizeaza că, in considerarea dispozitiilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, raportat la prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, .X. nu a dedus si nici nu a recuperat TVA aferent operatiunilor de inchiriere a spatiilor in discutie.

Compania solicită să se constate că sumele achitate cu titlu de TVA locatorilor persoane juridice pentru inchirierea spatiilor in vederea

desfășurării activității loteristice de către .X. nu se încadrează în dispozițiile art.141 din Codul fiscal, fiind cheltuieli deductibile.

d. Referitor la măsura vizând anii 2004 - 2006, privind nerecunoasterea de către organele de inspecție fiscală a înregistrării în contul contabil "*venituri în avans*" a sumei de .X. lei ca urmare a diminuării veniturilor înregistrate în contul contabil "*Venituri din sisteme loteristice*" cu această sumă, cu reincluderea acestei sume la venituri impozabile pe anul 2004, compania precizează că datorită nerecunoașterii înscrierilor contabile efectuate de .X. și recalculării de către organul de inspecție fiscală a profitului fiscal, respectiv a unei obligații suplimentare de plată cu privire la impozitul de profit aferent perioadei menționate, au fost calculate majorări de întârziere.

Cu privire la acest aspect, se menționează că înregistrarea de către .X. a sumei de .X. lei în contul contabil "*Venituri în avans*" este rezultatul aplicării de către aceasta a politicii contabile de recunoaștere a veniturilor în conformitate cu principiile contabilității de angajamente, pentru tranzacțiile corespunzătoare seriilor de lozuri, tranzacții care sunt specifice activității loteristice, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar, pentru exercitiul financiar 2004, în cuantum de .X. lei, care a fost corectat prin necuprinderea în baza impozabilă de către organul fiscal a veniturilor recunoscute de .X. în perioada 2005 - 2006, corectându-se astfel și obligația fiscală cu aceeași valoare. Deși, din punct de vedere al obligației fiscale, suma de plată este zero, pentru neachitarea acesteia la scadență, ca urmare a operațiunilor efectuate de organul fiscal, au fost calculate și stabilite majorări de întârziere pentru exercitiile financiare 2004 și 2005.

Aratând că .X. a aplicat coroborat principiul contabilității de angajamente și principiul corespondenței între cheltuielile și veniturile realizate, în conformitate cu dispozițiile Deciziei MFP nr.9/2003 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, compania consideră că în mod gresit s-au dispus de către organul fiscal măsurile menționate, solicitând să se constate netemeinicia acestora.

Revenind la susținerile referitoare la încadrarea gresită, din punct de vedere juridic, a Actului adițional nr. .X./23.03.2000 la Contractul FN/26.06.1992, în categoria contractelor de livrare și servicii, compania solicită să se constate netemeinicia stabilirii obligațiilor suplimentare de plată cu privire la TVA aferent presupuselor servicii efectuate de furnizor.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au considerat că fiind purtătoare de TVA așa numitele servicii prestate de furnizor în temeiul Actului adițional nr. .X./23.03.2000 la Contractul FN/26.06.1992. Or, pentru alinierea abordării cu cel de-al doilea contract, de credit furnizor, încheiat la data de 01.09.2003, având ca obiect o

finantare, respectiv rambursarea unei finantări, apare ca firesc a se aplica acelasi tratament fiscal si Actului aditional nr. .X./23.03.2000 la Contractul FN/26.06.1992, in spetă fiind aplicabile dispozitiile art.133 alin.(2) lit.g) pct.7 coroborate cu cele ale art.141 alin. (2) lit. a) pct.1 din Codul fiscal.

II. Urmare inspectiilor fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală și Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au întocmit Rapoartele de inspectie fiscală nr..X./30.10.2007 și nr..X./23.06.2008 în baza cărora au fost emise Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice .X./02.11.2007 și .X./26.06.2008, precum și Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii .X./05.02.2008, constatându-se următoarele deficiențe ce sunt contestate:

1. Prin Raportul de inspectie fiscală nr..X./30.10.2007 s-au constatat următoarele:

Inspectia fiscala partiala a fost initiata ca urmare a Notei privind modul de verificare a unor constatari cu consecinte fiscale la .X. SA, potrivit careia prin Procesul Verbal de Control Financiar nr..X./26.02.2006 incheiat la .X. de Directia de Control Financiar, s-au constatat unele deficiente privind tratamentul fiscal aplicabil serviciilor prestate de .X. SA/.X. SA, in cadrul contractelor incheiate cu Compania.

Deficientele au fost constatate ca urmare a analizarii a doua contracte, care stau la baza activitatii desfasurate de .X. SA si anume Contractul de livrare si prestatii fara numar incheiat pe data de 26.06.1992 cu firmele grecesti .X. SA/.X. SA, si Contractul de credit furnizor incheiat pe data de 01.09.2003 cu firmele .X. SA, .X. SA si .X. SA, pentru implementarea programului video-.X. in Romania.

Taxa pe valoarea adaugata 31.12.2002-31.12.2006,

Organele de inspectie fiscală au analizat Contractul de baza FN/26.06.1992 încheiat între .X. si .X. in calitate de beneficiar si firma greceasca .X. SA, in calitate de furnizor si a avut ca obiect livrarea catre beneficiar a unui proiect complex, constand intr-un sistem automatizat de .X. compus din echipamente pentru sistemul central, echipamente pentru reseaua de vanzare, tehnologie pentru comunicatii, software de sistem si de aplicatie in vederea desfasurarii in sistem automat a jocurilor loteristice. Totodata, furnizorul s-a angajat prin contract sa asigure instalarea si punerea in functiune a tuturor echipamentelor, precum si sa asigure buna functionare a proiectului pe toata durata contractului, constand in servicii de intretinere si asistenta tehnica, asigurarea pieselor de schimb si a accesoriilor suplimentare, sa asigure scolarizarea personalului beneficiarului si sa conecteze terminalele inteligente on-line, fara costuri suplimentare.

Durata contractului este de 11 ani de la data intrarii in vigoare (data semnarii), iar plata sumei contractuale s-a convenit a fi achitata esalonat, pe o perioada de 10 ani de la data de 01.01.1994 pana la 31.12.2003.

Prin Hotararea Guvernului nr.171/1992 privind garantarea creditului extern acordat de .X. SA – Grecia pentru automatizarea activitatii loteristice, publicata in Monitorul Oficial nr.70/1992, Ministerul Economiei si Finantelor este autorizat de catre Guvernul Romaniei sa acorde garantia pentru creditul in valoare de .X. dolari, care va fi contractat cu .X. SA – Grecia de catre .X. si .X., pentru finantarea automatizarii sistemului loteristic din Romania.

La contractul de baza FN/26.06.1992, au fost intocmite urmatoarele addendum-uri:

- Actul Adititional nr..X./20.05.2003, încheiat între .X. SA si .X. si .X., prin care se modifica anexa nr.4 la contractul FN/26.06.1992, privind „*planul de implementare*” initial;

- Actul Adititional nr..X./27.09.1994, încheiat între .X. SA si .X. si .X., prin care se asigura obtinerea unor avantaje de catre partea romana, constand din livrarea de echipamente si terminale inteligente, fara alte costuri suplimentare;

- Actul Adititional nr..X./23.03.2000, încheiat între .X. SA si firmele grecesti .X. SA si .X. SA, obiectul acestuia fiind furnizarea si instalarea echipamentelor necesare pentru upgradarea a 500 terminale, livrarea a 400 echipamente VSAT, serviciul de telecomunicatii si licenta de utilizare a software-ului pentru jocurile de noroc Joker si Bingo;

- Actul Adititional nr. .X./19.12.2000, încheiat între .X. SA si .X. SA, .X. SA si .X. SA, prin care s-a asigurat pregatirea implementarii jocurilor de Video-.X., aceasta constand in efectuarea actiunilor necesare pentru predarea terminalelor catre .X. SA si introducerea unor noi modele de terminale de joc.

In urma verificarilor efectuate de catre Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./20.04.2005 s-a consemnat ca in perioada ianuarie 2001 – octombrie 2002, pentru prestatorul extern .X. SA, Compania a calculat si retinut impozitul pe veniturile nerezidentilor, conform prevederilor legale. Pentru intarzierile fata de termenul legal de plata al impozitului respectiv, majorarile si penalitatile de intarziere au fost calculate conform prevederilor legale si consemnate in Raportul de inspectie fiscala de mai sus.

Din analiza tipurilor de servicii pe care partenerul grec s-a obligat prin contract sa le efectueze, raportate la prevederile legale privind taxa pe valoarea adaugata, rezulta ca acesta a prestat doua tipuri de servicii din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata, si anume:

1. Servicii pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania si care cad in sarcina beneficiarului, in categoria acestora intrand:

- serviciile de consultanta;
- serviciile de asistenta tehnica;
- serviciile de comunicatii si telecomunicatii;
- serviciile de prelucrare a datelor si furnizare a informatiilor.

2. Servicii pentru care locul prestarii este considerat locul unde sunt prestate efectiv serviciile si care cad in sarcina prestatorului, acestea fiind in fapt serviciile prestate asupra terminalelor de joc, constand in:

- serviciile de instalare;
- serviciile de intretinere;
- serviciile de reparare;
- diverse servicii, cum ar fi cele prin care se efectueaza prestatii asupra bunurilor corporale componente ale sistemului automatizat al Companiei.

Din analiza serviciilor efectiv prestate de catre SC .X./X. SA, in baza Contractului FN/26.06.1992 si a Actelor Aditionale la contract .X., .X. si .X., in perioada 01.01.2002 – 31.12.2006, rezulta ca acestea fac parte din categoria de servicii pentru care locul prestarii este locul unde sunt prestate efectiv serviciile si pentru care obligatiile fiscale cad in sarcina prestatorului.

Serviciile prestate de SC .X./X. SA se localizeaza la nivel teritorial si au constat in prestatii asupra bunurilor corporale mobile aflate pe teritoriul Romaniei, in speta asupra terminalelor de joc, componente ale sistemului automatizat al jocurilor de noroc ale Companiei.

Avand in vedere faptul ca aceste servicii cad in sarcina unei firme care nu are sediul social in Romania, careia i se plateste contravaloarea acestora, coroborat cu natura serviciilor, asa cum rezulta din documentele puse la dispozitia echipei de control de catre .X. SA, din identificarea cadrului fiscal incident acestora in privinta taxei pe valoarea adaugata, rezulta urmatoarele:

- pentru perioada 01.02.2002 - 01.06.2002, in art.4 alin.3 din O.U.G. Nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, se stipuleaza ca prestarile de servicii sunt impozabile in Romania cand locul prestarii se considera a fi in Romania in conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a ordonantei. Astfel, potrivit prevederilor punctului 3.1, lit.d), din normele de aplicare a ordonantei, aprobate prin HG nr.401/2000, pentru lucrari efectuate asupra bunurilor mobile corporale, locul de impozitare din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, este considerat locul unde serviciile sunt efectiv prestate, iar potrivit prevederilor punctului 3.6, pentru operatiunile respective se aplica regulile si cotele de impozitare prevazute prin OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata;

De asemenea, art.8 din O.U.G. nr.17/2000, prevede ca in situatia in care persoana care realizeaza operatiuni impozabile nu are sediul sau domiciliul stabil in Romania, este obligata sa desemneze un reprezentant fiscal domiciliat in Romania, care se angajeaza sa indeplineasca obligatiile ce ii revin, conform O.U.G. nr.17/2000.

- pentru perioada 01.06.2002 – 31.12.2003, art.7 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, prevede ca prestarile de servicii sunt impozabile in Romania cand locul prestarii se considera a fi in Romania; de asemenea, potrivit punctului 4, lit.d din art.7, lucrarile efectuate asupra bunurilor mobile corporale de catre o persoana cu sediul in strainatate se considera a fi locul unde serviciile sunt prestate efectiv, iar prestarile de servicii pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania se supun regimurilor de impozitare prevazute in Legea 345/2002;

Prin art.13 alin.(3) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se stipuleaza ca in situatia in care persoana care realizeaza operatiuni taxabile nu are sediul sau domiciliul stabil in Romania, aceasta se obliga sa desemneze un reprezentant fiscal domiciliat in Romania, care se angajeaza sa indeplineasca obligatiile ce ii revin, conform prevederilor prezentei legi, iar potrivit alin.(3) beneficiarii prestarilor de servicii pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, potrivit criteriilor de aplicare teritoriala stabilite la art.7, sunt obligati la plata taxei pe valoarea adaugata, daca prestatorii din strainatate nu au indeplinit obligatia desemnarii unui reprezentant fiscal domiciliat in Romania;

- pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2006, in conformitate cu art.133, lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prestarile de servicii sunt impozabile in Romania cand locul prestarii se considera a fi in Romania, iar pentru prestarile efectuate asupra bunurilor mobile corporale, locul prestarii este considerat locul unde sunt prestate serviciile. Potrivit punctului 15 din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, pentru operatiunile prevazute la art.133, alin.2, lit.d) din Codul Fiscal, locul prestarii se afla in tara in care operatiunile respective sunt prestate efectiv, indiferent unde este situat sediul activitatii economice sau sediul permanent de la care sunt prestate serviciile ori, in lipsa acestora domiciliul sau resedinta obisnuita a prestatorului. Taxa pe valoarea adaugata este in sarcina prestatorului, daca operatiunile sunt taxabile si se datoreaza in tara in care se situeaza locul prestarii.

Potrivit art.151 alin.1 lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, daca o persoana impozabila stabilita in strainatate realizeaza prestari de servicii taxabile, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania, isi va desemna un reprezentant fiscal in Romania, care are obligatia de a indeplini, in numele persoanei stabilite in strainatate, toate obligatiile prevazute in Titlul VI din Codul Fiscal, inclusiv obligatia de a

solicita inregistrarea fiscala in scopul platii taxei pe valoarea adaugata, in numele persoanei stabilite in strainatate. In cazul in care persoana stabilita in strainatate nu isi desemneaza un reprezentant fiscal in Romania, beneficiarul serviciilor datoreaza taxa pe valoarea adaugata, in numele prestatorului.

Avand in vedere cadrul legislativ prezentat mai sus, coroborat cu constatările potrivit cărora in toate cele trei perioade prestatorul .X./X. SA – persoane juridice cu sediul social stabilit in strainatate, au efectuat servicii asupra bunurilor mobile corporale situate pe teritoriul Romaniei, rezulta ca firmele respective datoreaza taxa pe valoarea adaugata in Romania asupra sumelor incasate pentru serviciile prestate, avand in acest sens obligatia desemnarii unui reprezentant fiscal.

Intrucat s-a constatat ca pe toata perioada de mai sus firmele .X./X. SA nu au desemnat un reprezentant fiscal in Romania potrivit prevederilor legale de mai sus, rezulta ca obligatia achitarii taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor incasate de prestator revine Companiei Nationale “.X. ROMANA” SA.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei.

Impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti – 21.10.2003-31.12.2006

Prin Nota nr..X./2007 privind modul de valorificare a unor constatari cu consecinte fiscale la Compania Nationala “.X. ROMANA” SA, intocmita de Directia de Control Financiar din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, s-a propus efectuarea unei inspectii fiscale de catre Directia Antifrauda Fiscala, pentru valorificarea constatarilor prezentate in Procesul Verbal de Control Financiar incheiat la Compania Nationala “.X. ROMANA” SA, sub nr..X./22.03.2007.

Din controlul efectuat au rezultat unele deficiente legate de tratamentul fiscal aplicabil serviciilor prestate de catre SC .X. SA si .X. SA, in cadrul contractului de credit furnizor incheiat intre Compania Nationala “.X. ROMANA” SA si .X. SA, .X. SA si .X. SA pentru implementarea programului video-.X. in Romania, contract semnat la data de 01.09.2003, numit in continuare Contractul de .X..

Obiectul Contractului de .X., consta in furnizarea intregului sistem, la cheie, capabil sa functioneze on-line de catre furnizor (.X. SA), finantarea programului de catre creditor (.X. SA si .X. SA) si rambursarea finantarii de catre beneficiar (Compania Nationala “.X. ROMANA” SA).

Prin urmare, din analiza contractului si a celorlalte clauze contractuale rezulta ca, Compania Nationala “.X. ROMANA” SA isi propune achizitionarea unui sistem video-.X. la cheie capabil sa functioneze on-line, de la SC .X., pentru plata livrarilor efectuate si a

serviciilor auxiliare prestate urmand a beneficia de un credit furnizor de la .X. SA si .X. SA, societati comerciale cu sediul social in Grecia.

In fapt, creditorul (.X. SA si .X. SA) se obliga sa acorde o finantare in favoarea beneficiarului (Compania Nationala “.X. ROMANA” SA) pentru ca aceasta din urma sa poata acoperi toate investitiile necesare pentru implementarea si dezvoltarea Programului de Video-.X. sub forma unui sistem la cheie, cu mentiunea ca creditorul este acela care suporta riscul contractului.

In final, creditorul se obliga sa acorde o finantare in favoarea beneficiarului, constand in contravaloarea urmatoarelor:

- bunuri, echipamente, dispozitive si alte materiale care trebuie livrate de catre furnizor in vederea functionarii depline a sistemului la cheie si la intreaga gama de servicii incluse in Program, la performantele corespunzatoare solicitate de beneficiar;

- activitati auxiliare livrarii bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea in functiune, asistenta tehnica si instruirea, necesare pentru operarea adecvata a Programului in Romania;

- riscuri finaciare si costuri efectuate in vederea implementarii sistemului la cheie.

Fata de prevederile contractuale de mai sus si luand in considerare punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul taxei pe valoarea adaugata, formulat prin adresa nr..X./23.08.2007, sunt incidente urmatoarele prevederi legale:

- art.9 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata;

- art.100 din Titlul VI din Legea nr.99/1999;

- art.141 alin.(2) din Legea nr.571/2003

- pct.39 din Normele metodologice privind aplicarea Legii nr.571/2003.

Potrivit art.5 din contract s-a stabilit modalitatea de rambursare a finantarii, nerezultand din cuprinsul acestui articol ca partile au stabilit si plata unei dobanzi in mod expres.

In conformitate cu art.11 alin.(3) din Legea .X./1992 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe avere, titlul de creanta reprezinta actul prin care se certifica dreptul creditorului de a primi la un anume termen, o suma de bani sau alte bunuri economice sau valori de la debitor.

Intrucat in art.III, pct.3 din Contractul creditor-furnizor se mentioneaza faptul ca *“beneficiarul se obliga sa ramburseze finantarea acordata de creditor din incasarile brute ale Programului, colectate in calitatea sa de organizator al acestei activitati”*, platile efectuate de creditor catre beneficiar reprezinta un titlu de creanta pe care creditorul (.X. SA

si .X. SA) il detine impotriva beneficiarului (Compania Nationala “.X. ROMANA” SA).

Totodata, sumele platite de beneficiar catre creditor, in cadrul Contractului de .X./01.09.2003 sunt considerate a fi de natura dobanzilor, potrivit adresei nr..X./2007, emisa de Directia Generala Legislatie Impozite Directe.

In aceste conditii se aplica prevederile Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a OG nr.83/1998 privind impunerea veniturilor realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente si ale paragrafului 2 al art.11 din Conventia dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri.

De asemenea se aplica art.116, alin.(2), lit.a) din Titlul V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.11, alin.(1) si (2) din Legea .X./1992 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe avere.

Se mentioneaza ca au fost prezentate Certificatele de nerezidenti pentru societatile comerciale cu sediul social in Grecia, .X. SA si .X. SA.

Prin urmare, organele de inspectie au stabilit un impozit suplimentar datorat pentru veniturile impozabile obtinute in Romania de nerezidenti de .X. lei, majorari de intarziere de .X. lei si penalitati de intarziere de .X. lei.

2. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale ale Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit in temeiul art.88 lit.c si art.119 din OG 92/2009 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in sarcina C.N. .X. ROMANA SA suma totala de .X. lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti in suma de .X. lei pentru perioada 25.10.2007 - 14.01.2008 si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei pentru perioada 25.10.2007 – 25.01.2008.

Documentul prin care s-a individualizat suma de plata aferenta creantei principale este Decizia de impunere .X./02.11.2007.

3. Prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./23.06.2008 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere .X./26.06.2008, s-au constatat urmatoarele:

Impozitul pe profit 01.01.2004-31.12.2007

a) Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei si .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 si respectiv 2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea **reprezinta cheltuieli de natura**

dobanzilor achitate catre firmele grecesti .X. si .X. in cadrul contractului de credit furnizor incheiat in anul 2003, determinate de organele de inspectie fiscala ca fiind peste limitele deductibile prevazute de art.23(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevad ca in cazul împrumuturilor obtinute de la alte entități, cu exceptia societăților comerciale bancare române sau străine, sucursalelor băncilor străine, cooperativelor de credit, a societăților de leasing pentru operatiuni de leasing, a societăților de credit ipotecar si a persoanelor juridice care acordă credite potrivit legii, dobânzile deductibile sunt limitate la nivelul ratei dobânzilor de referință a Băncii Nationale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile in lei.

In data de 1 septembrie 2003, intre .X. in calitate de beneficiar, .X. S.A si .X. S.A. din Grecia in calitate de creditor si .X. S.A. in calitate de furnizor, s-a incheiat un Contract de credit furnizor, reprezentând intelegerea completa a partilor in legatura cu Programul de Video-.X., avand ca obiect *"furnizarea intregului Sistem la cheie capabil sa functioneze on-line de catre Furnizor, Finantarea Programului de catre Creditor si Rambursarea Finantarii de catre Beneficiar in conformitate cu clauzale si conditiile stipulate"* prin contract.

Organele de inspectie fiscala au constatat, din analiza Contractul de credit furnizor incheiat in anul 2003 pentru implementarea sistemului *"la cheie"* a jocului de video.X., că acesta:

- nu are prevazuta o valoare a creditului acordat de catre creditor,
- nu este determinata valoarea echipamentelor ce urmeaza a fi livrate de catre furnizor si finantate de creditor,
- nu este determinata valoarea prestarilor de servicii si nici nivelul si valoarea dobanzii ce urmeaza a fi platita de beneficiar pentru creditul acordat, plata acestui credit urmand a se face sub forma unui procent aplicat lunar asupra incasarilor brute realizate de catre beneficiar,
- nu exista o corelatie intre valoare platita si valoarea finantata.

Pe facturile emise de catre creditor nu se specifica ce reprezinta suma facturata, pe factura existand doar mentiunea ca aceasta reprezinta plati in cadrul acordului de credit incheiat in 01.09.2003, cu exceptia instalatiilor livrate.

La intrebarea pusa de inspectia fiscala cu privire la aceasta diferenta facturata de creditor, directorul executiv al departamentului economic, prin nota explicativa, arata ca, potrivit art.5.1 din Contract, finantarea acopera contravaloarea tuturor echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb, tuturor riscurilor financiare si a costurilor, precum si a altor elemente, exclusiv obligatiile de plata ale beneficiarului privind plata oricaror taxe, taxa pe valoarea adaugata si orice alte obligatii impuse de legislatia romana conform art. 3.III din contract, precum si a oricaror alte

elemente necesare pentru implementarea si operarea in Romania cu succes a sistemului "*la cheie*".

La solicitarea facuta de organele de inspectie fiscala privind punerea la dispozitie a documentelor justificative cu privire la serviciile efectuate de catre furnizor, a pieselor de schimb, si a altor costuri ale furnizorului privind implementarea sistemului "*la cheie*" de video.X., .X. nu a putut prezenta documente in acest sens si nici nu a putut cuantifica valoarea prestarilor de servicii efectuate de furnizor si finantate de creditor, sau a altor elemente de costuri.

In ceea ce priveste riscul financiar invocat in contract si in nota explicativa, acesta nu a putut fi cuantificat si nici nu s-a putut explica in ce consta acest risc financiar asumat de catre creditor si platit de catre beneficiar.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca diferenta dintre suma platita catre creditor si valoarea ratelor echipamentelor livrate, nu poate fi considerata ca fiind "*plăți în cadrul acordului de credit încheiat în 01.09.2003, cu excepția instalațiilor livrate*" (conform explicațiilor din facturi) care acopera prestarile de servicii, piesele de schimb si alte costuri ale furnizorului si nici contravaloarea tuturor riscurilor financiare, așa cum se menționează în nota explicativă (anexa nr.23 la raportul de inspectie fiscala), intrucat acestea nu au putut fi justificate cu documente si nici cuantificate asa cum se prevede la art.21(4) lit m) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum si la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In nota explicativa conducerea Departamentului economic "*exclude posibilitatea ca vreo portiune din sumele platite de .X. catre finantator ar reprezenta plata vreunei dobanzi*".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca Contractul incheiat la data de 01.09.2003 este intitulat "*Contract de .X.*" in care .X. are calitatea de beneficiar, firmele grecesti .X. si .X. au calitatea comuna de creditor iar SC .X. SA are calitatea de furnizor.

Potrivit art.7(1), pct.13 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezinta dobanda orice suma ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită in cadrul unei datorii, in legătură cu un depozit sau in conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata in rate sau orice vânzare cu plata amânata.

Aplicand acest articol la Contractul de credit furnizor incheiat de .X. in data de 01.09.2003, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma achitata catre creditorii -.X. si .X. - peste valoarea echipamentelor livrate reprezinta dobanda platita pentru utilizarea sumelor finantate de catre creditor.

S-a mentionat ca aceeași interpretare rezulta și din răspunsul formulat de Ministerul Economiei și Finanțelor - Direcția de Legislație în Domeniul TVA prin adresa nr..X./23.08.2007, la solicitarea .X..

Intrucât compania nu a putut prezenta alte documente justificative și având în vedere prevederile Codului fiscal menționate mai sus, precum și împrejurarea conform căreia contractul încheiat în anul 2003 este considerat un contract de credit furnizor, inspectia a luat în considerare întreaga diferență facturată de creditor ca dobândă la creditul utilizat.

Pentru determinarea deductibilității fiscale a dobânzii în conformitate cu prevederile art.23(5), lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectia fiscală a procedat la calcularea dobânzii ținând seama de valoarea achizițiilor efectuate de .X. în perioada 2003-2004, graficele de rambursare prezentate de companie, plățile efectuate de companie, dobânda de referință a BNR, precum și de includerea pe cheltuieli a sumelor respective de către companie.

Urmare acestor calcule, cheltuielile cu dobânda în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007 au fost luate în calcul la determinarea impozitului pe profit drept cheltuieli nedeductibile.

b) Organele de inspectie fiscală au constatat că cheltuielile în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007 reprezintă prestări de servicii pentru care compania nu a prezentat documente justificative care să ateste efectuarea acestora, și nu a putut cuantifica valoarea lor, fiind stabilită de organele de inspectie fiscală ca nedeductibilă fiscal, în baza pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, în anul 2000 a fost încheiat Actul adițional nr. .X. la Contractul de livrare și prestații FN/1992 încheiat între .X. în calitate de beneficiar și .X. SA și .X., societăți supuse legislației grecești denumite împreună furnizor.

Organele de inspectie au solicitat .X. punerea la dispoziție a documentelor justificative cu privire la prestațiile de servicii efectuate de către furnizor, conform art.1 pct.c), e) și f) din Actul adițional nr.3 la Contractul de livrare și prestații FN/1992, constând în:

- echipamentele necesare pentru upgradarea a 500 de termina inteligente și sistemul aferent pentru a putea opera în regim on-line în cele 400 de puncte de vânzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletelor castigatoare.

- 400 de echipamente VSAT care urmează a fi instalate în cele 400 agenții on-line ale .X.;

- serviciul de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului, extinsă prin actul adițional,

-licenta de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru doua noi jocuri: JOKER si BINGO on-line, cat si serviciile de intretinere a software-ului pe intreaga perioada a contractului extinsa prin Actul aditional;

- instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe intreaga perioada a contractului extinsa prin actul aditional, a echipamentelor livrate

- scolarizarea personalului .X. in scopul operarii jocului in regim de lucru on-line.

Conform explicatiilor date de directorul executiv, .X. nu dispune de documente justificative pentru nici una din prestarile de servicii prevazute in obiectul contractului si in obligatiile furnizorului si nici nu se poate cuantifica valoarea acestora.

S-a constatat neindeplinirea de catre .X. a conditiilor prevazute de pct.48 din H.G. nr.44/2004, respectiv:

- in actul aditional nr. .X. la Contractul FN/1992 nu este prevazuta valoarea totala a serviciilor ce urmeaza a fi efectuate de catre furnizor;

- nu sunt precizate tarifele percepute;

- cu exceptia unor procese verbale de instalare-dezinstalare, nu au fost prezentate situatii de lucrari, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare care sa ateste efectuarea lucrarilor, iar serviciile nu au putut fi cuantificate nici dupa eventuala efectuare a acestora;

- in facturile emise de furnizor nu a fost detaliata valoarea prestarilor de servicii;

In consecinta s-a stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei si .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 si respectiv 2007 reprezentand diferenta intre valoarea platilor efectuate si valoarea ratelor aferente echipamentelor livrate.

c) Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, drept cheltuiala nedeductibila fiscal suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei si .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 si respectiv 2007 reprezentand TVA, inclusa de .X. pe cheltuiala deductibila, suma aferenta facturilor emise de locatori persoane juridice, pentru spatiile inchiriate in municipiul Bucuresti si in centrele zonale din tara, achitata de .X., in conditiile in care operatiunea de inchiriere este scutita de TVA fara drept de deducere, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.141, alin.2 lit.k). Suma reprezinta o cheltuiala neaferenta realizarii de venituri impozabile si ca urmare nedeductibila fiscal potrivit art.21, alin.1 din Codul fiscal.

In perioada 2004-2007 .X. SA a inchiriat spatii in Bucuresti si in tara, de la diverse persoane juridice cu destinatia de puncte de lucru. O parte din locatorii de la care compania a inchiriat spatii au facturat sumele reprezentand chiria pentru aceste spatii, cu TVA. Intrucat activitatea de

jocuri loteristice este scutita de TVA, fara drept de deducere, .X. a achitat si a trecut pe cheltuiala taxa pe valoarea adugata facturata de proprietari.

In conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de TVA arendarea, concesiunea si inchirierea de bunuri imobile.

Conform pct.42(3) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, persoanele impozabile inregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operatiune prevăzută la art.141 alin.2) lit.k) din Codul fiscal. Optiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut in anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si se aplică de la data înscrisă in notificare. In situatia in care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operatiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal si se optează pentru taxarea acestora, in notificarea transmisă organului fiscal se va inscrie in procente partea din imobil destinată acestor operatiuni.

La pct.44 din HG nr.44/2004 se prevede ca, daca o persoana impozabila inregistrata ca platitor de TVA a facturat in mod eronat cu TVA livrari de bunuri si/sau prestari de servicii scutite de TVA, catre beneficiari cu sediul in Romania, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita, acestia trebuind sa solicite furnizorului/prestatorului, stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

Totodata, art.126(4) lit c) din Legea nr.571/2003 precizeaza ca operatiunile impozabile pot fi *operatiuni scutite fără drept de deducere*, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată si nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achizitionate.

La solicitarea organelor de control de a se face dovada ca locatorii au notificat la organele fiscale optiunea de colectare a TVA pentru operatiunea de inchiriere a spatiilor respective, compania nu a putut prezenta notificari pentru unele spatii inchiriate, sau locatorul a notificat optiunea de taxare cu TVA incepand cu anul 2007 sau 2008, pentru perioada 2004-2006 nefiind notificata aceasta optiune.

Pentru contractele de inchiriere incheiate inainte de data de 01.03.2003, organele de inspectie au avut in vedere optiunea tacita de taxare cu TVA, potrivit HG nr.598/2002, modificata prin HG nr. 348/2003.

Avand in vedere prevederile actelor normative enumerate mai sus .X. SA avea obligatia sa refuze achitarea TVA facturata de locatori pentru prestarile de servicii din inchirieri, in conditiile in care acestia au facturat eronat cu TVA sumele aferente contravalorii chiriei.

Suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei si .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 si respectiv 2007 calculata, reprezinta TVA platita si trecuta pe cheltuiala de companie, dar nedatorata, si ca urmare reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.21, alin 1.

d. Cu privire la veniturile in avans, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.12.2004, .X. a procedat la diminuarea veniturilor inregistrate in contul 704 "Venituri din sisteme loteristice" cu suma de .X. lei, suma pe care a inregistrat-o in contul 472 "Venituri in avans", diminuand-se astfel cu aceasta suma profitul impozabil pe anul 2004.

Din explicatiile date de conducerea .X. a rezultat ca aceasta stornare din venituri s-a efectuat ca urmare a recunoasterii incorecte, in perioada anterioara, a veniturilor din comercializarea lozurilor, respectiv pe baza principiilor contabilitatii de casa -pe masura ce numerarul sau echivalentele de numerar sunt incasate sau platite- si nu in conformitate cu principiile contabilitatii de angajament - recunoasterea veniturilor pe masura realizarii tranzactiei.

Organele de inspectie arata ca din punct de vedere fiscal veniturile si cheltuielile se iau in calcul la determinarea profitului impozabil, la data realizarii acestora si ca urmare suma de .X. lei reprezentand venituri realizate de .X. la data de 31.12.2004 si inregistrata in contul de venituri in avans, a fost repusa pe venituri impozabile de catre organele de inspectie.

In anul 2005 compania a reluat la venituri impozabile parte din aceasta suma, respectiv .X. lei si ca urmare controlul a considerat la calculul impozitului pe profit pe anul 2005 aceasta suma drept venit neimpozabil.

In anul 2006 compania a reluat la venituri impozabile parte din aceasta suma, respectiv .X. lei si ca urmare controlul a considerat la calculul impozitului pe profit aceasta suma drept venit neimpozabil.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata – 01.01.2007-31.12.2007

organele de inspectie fiscala au constatat:

In anul 2000 a fost incheiat Actul aditional nr. .X. la Contractul de livrare si prestatii FN/1992, intre .X. in calitate de beneficiar, si furnizorii .X. si .X. din Grecia, avand ca obiect furnizarea si instalarea la .X. a urmatoarelor:

-echipamentele necesare pentru upgradarea a 500 de terminale inteligente si sistemul aferent pentru a putea opera in regim on-line in cele 400 de puncte de vanzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletel castigatoare.

-400 de echipamente VSAT care urmeaza a fi instalate in cele 400 agentii on-line ale .X.;

-serviciul de comunicatii prin satelit pentru conectarea agentilor on-line printr-o statie centrala instalata in Romania, pe intreaga perioada a contractului, extinsa prin actul aditional

-licenta de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru doua noi jocuri: JOKER si BINGO on-line, cat si serviciile de intretinere a software-ului pe intreaga perioada a contractului extinsa prin Actul aditional ;

- instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe intreaga perioada a contractului extinsa prin actul aditional, a echipamentelor livrate

- scolarizarea personalului .X. in scopul operarii jocului in regim de lucru on-line.

Pentru perioada ce incepe de la semnarea acestui Act aditional, respectiv 23.03.2000 si pana la expirarea contractului initial, extins prin actul aditional cu 10 ani, respectiv pana la 31.12.2013, .X. a inteles sa plateasca o suma echivalenta cu urmatoarele procente aplicate la incasarile totale ale jocurilor loteristice jucate pe sistem, dupa cum urmeaza:

- 8% de la semnarea Actului aditional pana la 31.08.2000;
- 10,5% in perioada 01.09.2000 - 31.12.2003 ;
- 8% in perioada 2004 - 2008 ;
- 7.5% in perioada 2009 - 2013.

Din analiza prevederilor contractuale, a modului de derulare a acestui act aditional, a platilor efectuate catre furnizor si a modului de inregistrare pe cheltuieli au rezultat urmatoarele:

La art.2 « Preturi» din Contract se specifica faptul ca: suma contractuala suplimentara este suma totala pentru echipamente soft-ware furnizate .X. SA, conform art.1 a), b) si d); preturile se raporteaza numai la formalitatile de import si nu acopera serviciile furnizate .X. SA.

Prin Actul aditional a fost stabilita doar valoarea echipamentelor si software-ului ce urmau a fi livrate .X., care conform Anexei nr. 5 aveau valoarea de .X. USD.

In actul aditional nu se face nici o referire la valoarea sau la tarifele serviciilor ce urmeaza a fi efectuate.

Desi pentru perioada 2004-2006 organele de inspectie au calculat TVA aferenta serviciilor prestate, in anul 2007 compania nu a calculat si nu a virat TVA.

Cu toate ca in facturile emise de catre furnizor in anul 2007 nu se detaliaza serviciile prestate de catre acesta, tarifele practicate si nici valoarea acestora, potrivit contractului furnizorul avea obligatia sa efectueze urmatoarele categorii de servicii : servicii de comunicare prin satelit, pentru conectare agentilor on-line printr-o statie centrala instalata in Romania, pe intreaga perioada a contractului extinsa prin Actul aditional; instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe

intreaga perioada a contractului extinsa prin actul aditional, a echipamentelor livrate ; scolarizarea personalului .X. in scopul operarii jocului in regim de lucru on-line.

In anul 2007 compania a achitat furnizorului (SC .X. SA SC .X. SA) suma de .X. lei, suma care potrivit prevederilor contractuale ar reprezenta contravaloarea prestarilor servicii efectuate de furnizor.

Din analiza prestarilor de servicii cuprinse in obligatiile furnizorului si achitate de .X. rezulta urmatoarele:

- pentru servicii de comunicare prin satelit, potrivit art.133, alin.2, lit.g, pct.10 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile completarile ulterioare, locul prestarii serviciului il constituie locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, conditia ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix in afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă actionând ca atare, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul.

Potrivit art.150, alin.1 pct.b din acelasi act normativ, persoana obligata la plata taxei pentru operatiunile taxabile din Romania, este persoana impozabilă care actionează ca atare si care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoana impozabilă care nu este stabilită in România, chiar dacă este inregistrată în scopuri de TVA in România, conform art. 153 alin. (4) sau (5).

Avand in vedere prevederile legale de mai sus .X. in calitate de persoana impozabila beneficiara a serviciilor de telecomunicatii, era obligata sa calculeze si sa plateasca TVA pentru aceste servicii.

- pentru servicii de instalare si reparatii, potrivit art.133 alin.2 lit.h, pct.2 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile completarile ulterioare, locul prestării este considerat a fi locul unde sunt prestate serviciile, in cazul următoarelor servicii: expertize privind bunuri mobile corporale, precum si lucrările efectuate asupra acestora.

Potrivit art.150, alin.1, pct.c) din acelasi act normativ, persoana obligata la plata taxei pentru operatiunile taxabile din Romania, este persoana inregistrata conform art.153 sau 153¹, care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.c-f, lit. h, pct. 2.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus .X. in calitate de persoana impozabila beneficiara a serviciilor de instalare si reparatii la bunuri mobile corporale aflate in Romania la punctele de lucru ale .X., e obligata sa calculeze si sa plateasca TVA pentru aceste servicii.

- pentru serviciile de scolarizare, .X. era obligata la plata TVA potrivit Legii nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, art.133(2), lit.g), pct.5 si art.150(1), lit.b).

Avand in vedere cele prezentate, intrucat pentru prestarile de servicii achitate furnizorului in anul 2007 .X. nu a calculat si achitat TVA, organele

de inspectie au determinat obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA pe anul 2007 in suma de .X. lei.

Pentru obligatiile reprezentand TVA stabilite mai sus au fost sabilate majorari de intarziere in suma de .X. lei.

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

A. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:

- impozit pe profit .X. lei;
- dobanzi/penalitati de intarziere
afereente impozitului pe profit .X. lei;

1) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei si .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 si respectiv 2007, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca în mod corect organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli cu dobânda achitate creditorului de către .X., în baza Contractului de credit furnizor nr.FN/01.09.2003, ca fiind dobândă plătită către acesta peste limitele legale.

În fapt, în data de 1 septembrie 2003 între .X. in calitate de beneficiar, .X. S.A si .X. S.A. din Grecia in calitate de creditor si .X. S.A. in calitate de furnizor, s-a incheiat un Contract de credit furnizor, reprezentând intelegerea completa a partilor in legatura cu Programul de Video-.X., avand ca obiect "*furnizarea intregului Sistem la cheie capabil sa functioneze on-line de catre Furnizor, Finantarea Programului de catre Creditor si Rambursarea Finantarii de catre Beneficiar in conformitate cu clauzele si conditiile stipulate (...)*" prin contract.

În urma verificării documentelor prezentate de companie, organele de inspecție fiscală au constatat că suma achitata catre creditorii -.X. si .X. - peste valoarea echipamentelor livrate reprezinta dobanda platita pentru utilizarea sumelor finantate de catre creditor, fapt pentru care in conformitate cu prevederile art.23(5) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la calcularea dobanzii tinand seama de valoarea achizitiilor efectuate de .X. in perioada 2004-2007, graficele de rambursare prezentate de companie, platile efectuate de companie, dobanda de referinta a BNR, precum si de includerea pe cheltuieli a sumelor respective de catre companie, stabilind

un impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.23 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care conține prevederi similare în perioada 2004-2007, se precizează:

“(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; (...)”

Coroborat cu prevederile pct.38 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“65. Pentru calculul deductibilității cheltuielilor cu dobânzile se au în vedere următoarele:

a) pentru împrumuturile angajate de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la [art. 23](#) alin. (4) din Codul fiscal, se aplică limita prevăzută la [art. 23](#) alin. (5) din același act normativ, indiferent de data la care au fost contractate;

b) în scopul aplicării [art. 23](#) alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, nivelul ratei dobânzii de referință, recunoscută la calculul profitului impozabil, este cea din ultima lună a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit, publicată de Banca Națională a României în Monitorul Oficial al României, Partea I;

c) modul de calcul al dobânzii, conform [art. 23](#) alin. (5) din Codul fiscal, va fi cel corespunzător modului de calcul al dobânzii aferente împrumuturilor;

d) rezultatul exercițiului financiar luat în calcul la determinarea capitalului propriu pentru sfârșitul perioadei este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit.”

Conform prevederilor legale mai sus invocate, dobânzile deductibile sunt limitate, în cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei.

Mai mult, conform art.7 alin.1 pct.13 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se definește termenul de *dobânda*, respectiv *orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata în rate sau orice vânzare cu plata amânată.*

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- așa cum s-a reținut la situația de fapt, în data de 1 septembrie 2003 între .X. în calitate de beneficiar, .X. S.A. și .X. S.A. din Grecia în calitate de creditor și .X. S.A. în calitate de furnizor, s-a încheiat un Contract de credit furnizor, reprezentând înțelegerea completă a părților în legătura cu Programul de Video-.X., având ca obiect "furnizarea întregului Sistem la cheie capabil să funcționeze on-line de către Furnizor, Finantarea Programului de către Creditor și Rambursarea Finantării de către Beneficiar în conformitate cu clauzele și condițiile stipulate (...)" prin contract,

- din analiza Contractului de Credit Furnizor nr.FN/01.09.2003 se rețin următoarele:

1. Creditorul se obliga să acorde o Finantare în favoarea Beneficiarului, constând în contravaloarea următoarelor:

- bunuri, echipamente, dispozitive și alte materiale care trebuie livrate de către Furnizor în vederea funcționării depline a sistemului la cheie și la întreaga gamă de servicii incluse în program la performanțele corespunzătoare solicitate de beneficiar.

- activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului în România, și

- toate riscurile financiare și costurile în vederea implementării Sistemului la cheie.

2. Obligațiile Furnizorului constau în :

- livrarea și instalarea sistemului de video .X. la cheie;

- să furnizeze orice și toate piesele de schimb necesare funcționării corespunzătoare a Programului pe întreaga durată a Contractului;

- să pună la dispoziție personalul și pregătirea tehnică, precum și să furnizeze serviciile de întreținere:

- să pună la dispoziție documentele relevante în legătura cu acest Contract.

3. Obligațiile Beneficiarului constau în:

- rambursarea finanțării acordate de Creditor din încasările brute ale programului, colectate în calitate de organizator al acestei activități,

- punerea la dispoziția Furnizorului a spațiului necesar pentru instalarea sistemului (...),

- va calcula rata de rambursare lunară către Creditor pe baza rapoartelor lunare produse de Sistemul Central,

- obținerea autorizațiilor necesare și plata tuturor taxelor funcționării terminalelor, verificarea periodică,

- încheierea contractelor de mandat cu noiele puncte de vânzare selectate de Furnizor,

-colectarea sumelor de bani depozitate la Terminale și plata premiilor, etc.

Potrivit contractului, perioada de rambursare a finantarii se va incheia la 30.11.2013, transferul total al proprietatii pentru toate livrarile efectuate urmand a fi finalizat la aceeasi data.

Pe parcursul intregii durate a contractului, Beneficiarul va rambursa finantarea acordata de Creditor in baza unei rate de rambursare lunare, ce va fi exprimata in lei si va fi platita pana in a 27-a zi a lunii.

Beneficiarul va plati o suma echivalenta cu urmatoarele procente din incasarile brute generate de toate terminalele de joc in luna precedenta dupa cum urmeaza:

- 80% de la semnarea contractului pana in 31.08.2006;
- 75% in perioada 01.09.2006 - 31.08.2009;
- 70% in perioada 01.09.2009 - 30.11.2013.

Contractul de Credit Furnizor nr.FN/01.09.2003 a fost modificat prin Actul adițional nr.1/11.12.2003, reprezentând intelegerea completa a partilor in legatura cu Programul de pariuri, avand caracter de completare la contractul inițial în condițiile în care rata de rambursare stabilită este aferentă numai extinderii de credit acordat, conform pct.2.3.4 din acesta.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în vederea justificării cheltuielilor in suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei si .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 si respectiv 2007 care au fost încadrate de organele de inspecție fiscală ca fiind dobanda platita pentru utilizarea sumelor finantate de catre creditor, respectiv diferenta dintre suma platita catre creditor si valoarea ratelor echipamentelor livrate în condițiile în care .X. nu a prezentat documente in acest sens si nici nu a cuantificat valoarea prestarilor de servicii efectuate de furnizor si finantate de creditor, sau a altor elemente de costuri, și cu care a fost influențată baza impozabilă pentru perioada 2004-2007, companie a prezentat la dosarul contestației argumente privind încadrarea juridică a Contractului de Credit Furnizor nr.FN/01.09.2003 în condițiile în care organele de inspecție fiscală *«s-au limitat la documentele puse la dispoziție de către .X., fără a ține seama de explicațiile date de către aceasta și fără a solicita informații de la terți, în speță de la furnizor și/sau creditor, și fără a analiza sub nici un aspect situația de fapt»*.

Or, la dosarul cauzei se află adresa nr..X./23.08.2007 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor - Direcția de legislație în domeniul TVA care a fost emisă urmare adresei .X. nr..X./2007, prin care s-a stabilit natura operațiunii desfășurată prin Contractul de Credit Furnizor nr.FN/01.09.2003, respectiv sumele plătite creditorului suplimentar față de contravaloarea echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb, tuturor riscurilor financiare și a costurilor reprezintă dobânzi, în condițiile în care operațiunea de finanțare acordată de creditor în favoarea beneficiarului reprezintă un serviciu financiar.

Referitor la invocarea art.977 și art.982 din Codul civil, respectiv a faptului că organele de inspecție fiscală nu au respectat vointa partilor contractuale cu privire la modalitatea de rambursare a finanțării, în condițiile în care din contract nu rezultă în mod clar că părțile au stabilit și plata unei dobânzi, se reține că organul de inspecție fiscală nu numai că nu intervine în vointa partilor ci se constata prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.06.2008 ca .X. a respectat vointa partilor contractuale efectuând plata ratelor de rambursare a finanțării în condițiile în care această rată este compusă din valoarea echipamentelor achiziționate și suma achitata către creditori -.X. și .X. - peste valoarea echipamentelor livrate ce reprezintă dobânda platită pentru utilizarea sumelor finanțate de către creditor.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența dintre suma platită către creditor și valoarea ratelor echipamentelor livrate, reprezintă dobândă la creditul utilizat.

În ceea ce privește mențiunea Directorului executiv din Anexa nr.23 la raportul de inspecție fiscală, respectiv că diferența facturată de creditor reprezintă « *finantare care acopera contravaloarea tuturor echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb, tuturor riscurilor financiare și a costurilor, precum și a altor taxe (...)* » se reține că în cauză devin incidente și prevederile **art.21 alin.4 lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2004-31.12.2007, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Or, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

În ceea ce privește argumentele contestatarii cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală s-au limitat la documentele puse la dispoziție de către .X., fără a ține seama de explicațiile date de către aceasta și fără a solicita informații și documente de la terți, fiind încălcate prevederile art.94 alin.2 lit.a și alin.3 lit.d, lit.g și lit.i, art.105 alin.1 și art.97 alin.1 lit.b din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, în condițiile în care *“dacă s-ar fi analizat corect Contractul de Credit furnizor încheiat în anul 2003, s-ar fi observat că una dintre obligațiile furnizorului constă în a pune la dispoziție documentele relevante în legătură cu contractul -art.1, pct.1.6. lit.d din Contract.”*, organul de soluționare reține că aceste argumente nu pot fi reținute întrucât:

- analizând Contractul de Credit Furnizor nr.FN/01.09.2003, respectiv pct.IV *“Obligațiile reciproce ale părților”*, respectiv *“Părțile vor coopera cu bună-credință pentru rezolvarea oricăror probleme și/sau pentru minimizarea efectelor negative asupra profitabilității Programului ce ar putea apărea din orice motive, ca urmare a acțiunilor sau omisiunilor Părților și/sau ale terților”*,

- prevederile art.65 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează că *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*, rămâne la aprecierea organului de inspecție fiscală care sunt stările de fapt relevante pentru stabilirea situației fiscale.

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, se reține că documentele solicitate de organele de inspecție fiscală pentru justificarea și necesitatea efectuării acestor cheltuieli, respectiv prezentarea de documente justificative referitoare la suma achitată către creditorii .X. și .X. - peste valoarea echipamentelor livrate, documente neprezentate de companie la momentul efectuării inspecției fiscale, nu au fost prezentate nici ulterior în susținerea contestației pentru a fi analizate de organul de soluționare a contestației.

Ca urmare, având în vedere că se solicită constatarea faptului că în baza Contractului de Credit Furnizor nr.FN/01.09.2003, .X. a achitat

creditorului, lunar, contravaloarea ratei de finanțare, compusă din: ratele, conform scadențarului convenit de părți, pentru echipamentele livrate, plus diferența până la procentul stabilit de părți, pentru echipamentele livrate, plus diferența până la procentul stabilit de părți din încasările brute, diferență care reprezintă contravaloarea celorlate prestații contractuale, cu excepția livrărilor de echipamente, fara inasa a prezenta în susținere documente din care să rezulte:

- valoarea componentelor contractului, respectiv instalarea și punerea în funcțiune a proiectului, serviciile de întreținere, asistență tehnică, consultanță, asigurarea pieselor de schimb și accesoriile suplimentare, școlarizarea personalului Beneficiarului, a serviciilor de de comunicație, a riscului financiar si a altor costuri, în condițiile în care acestea nu au valoarea determinată și nici determinabilă,

- corespondența între valoarea reală a produselor și serviciilor furnizate și valoarea achitată de beneficiar, în condițiile în care rata de finanțare este prevăzută a se realiza sub forma unei cote procentuale din veniturile realizate,

- ce reprezinta suma facturata, în condițiile în care pe facturile emise de catre creditor exista doar mentiunea ca aceasta reprezinta plati in cadrul acordului de credit incheiat in 01.09.2003, cu exceptia instalatiilor livrate, nefiind prezentate documente justificative privind componența ratei de finanțare, se reține că argumentele nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, la solicitarea facuta de organele de inspectie fiscala privind punerea la dispozitie a documentelor justificative cu privire la serviciile efectuate de catre furnizor, a pieselor de schimb, si a altor costuri ale furnizorului privind implementarea sistemului "*la cheie*" de video.X., .X. nu a putut prezenta documente in acest sens si nici nu a putut cuantifica valoarea prestarilor de servicii efectuate de furnizor si finantate de creditor, sau a altor elemente de costuri.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate în dosarul contestației, precum și prevederile legale în vigoare aplicabile la data efectuării operațiunilor, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că diferența dintre suma platită către creditor și valoarea ratelor echipamentelor livrate este dobânda la Contractului de Credit Furnizor nr.FN/01.09.2003, iar pentru determinarea deductibilității fiscale a dobânzii în conformitate cu prevederile art. 23(5) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la calcularea cheltuielilor cu dobânda tinând seama de valoarea achizițiilor efectuate de .X., graficele de rambursare prezentate de companie, platile efectuate de companie, dobânda de referință a BNR, precum și de includerea pe cheltuieli a sumelor respective de către

companie, respectiv s-a stabilit cheltuială nedeductibilă diferența de dobândă constituită peste dobânda de referință a BNR.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007 stabilite ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, întrucât companie nu prezintă în susținere documente prin care să se justifice natura ratei de finanțare, precum și justificarea modului de calcul.

Întrucât prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007 a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente, având în vedere că prin contestație sunt doar prezentate accesoriile aferente debitului contestat, fără să fie aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

2) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, efectuate în perioada 2004 – 2007 reprezentând prestări servicii, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor facturate, în condițiile în care companie nu justifică cu documente prevăzute de lege prestarea/realizarea efectivă a serviciilor.

În fapt, în perioada 2004-2007 .X. înregistrează în debitul contului 612.02 « *Cheltuieli cu redeventele, locațiile de gestiune și chirii* » suma de .X. lei și în contul 666 « *Cheltuieli privind dobânzile* » suma de .X. lei în baza Actului adițional nr.3 la Contractul de livrare și prestații FN/1992 încheiat între .X. în calitate de beneficiar și .X. SA și .X., denumite împreună furnizor, reprezentând “*diferența între valoarea calculată prin aplicarea procentului prevăzut în contract la sumele încasate și contravaloarea ratelor aferente echipamentelor livrate în conformitate cu scadențarul agreed între părți*” (conform notei explicative nr..X./03.06.2008).

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste cheltuieli companie nu deține documente justificative care să ateste efectuarea acestora, neputând fi cuantificată valoarea lor, nefiind respectate prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli, stabilind impozit pe profit suplimentar.

În drept, art. 21 alin. 1 și alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede:

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

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

Începând cu data de 01.01.2007, art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 a fost modificat, după cum urmează:

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și sunt justificate pe baza de contracte încheiate cu furnizorii acestor servicii.

De asemenea, prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată care sunt similare, se stipulează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea

efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, respectiv companie dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că:

- în anul 2000 a fost încheiat Actul aditional nr. .X. la Contractul de livrare și prestări FN/1992 între .X. în calitate de beneficiar și .X. SA și .X., companii supuse legislației grecești denumite împreună furnizor, având ca obiect furnizarea și instalarea la .X. a următoarelor:

- echipamentele necesare pentru upgradarea a 500 de terminale inteligente și sistemul aferent pentru a putea opera în regim on-line în cele 400 de puncte de vânzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletelor castigatoare,

- 400 de echipamente VSAT care urmează a fi instalate în cele 400 de agenții on-line ale .X.,

- serviciul de comunicații prin satelit pentru conectare agențiilor on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului, extinsă prin Actul aditional,

- licența de utilizare pe timp nelimitat a software-ului pentru două noi jocuri: JOKER și BINGO on-line cât și serviciile de întreținere a software-ului pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin Actul aditional,

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul aditional, a echipamentelor livrate așa cum este specificat la pct. a) și b) de mai sus,

- școlarizarea personalului .X. în scopul operării jocului în regimul de lucru on-line așa cum este specificat în pct.d) de mai sus,

- pentru perioada ce începe de la semnarea acestui Act aditional, respectiv 23.03.2000 și până la expirarea contractului inițial, extins prin actul aditional cu 10 ani, respectiv până la 31.12.2013, .X. va plăti o sumă echivalentă cu următoarele procente aplicate la încasarile totale ale jocurilor loteristice jucate pe sistem după cum urmează:

- 8% de la semnarea Actului aditional pana la 31.08.2000 ;
 - 10,5% in perioada 01.09.2000 - 31.12.2003 ;
 - 8% in perioada 2004 - 2008 ;
 - 7.5% in perioada 2009 – 2013,
- la art.2 Preturi din Contract se specifica “*Suma contractuala suplimentara este suma totala pentru echipamente si software furnizate .X. SA, conform art.1 a), b) si d). Preturile unitare pentru echipamente si software sunt prezentate in anexa nr.5 la prezentul act aditional. Preturile se raporteaza numai la formalitatile de import si nu acopera serviciile furnizate .X. SA si mentionate in art.1 (c), (e) si (f) (denumite Servicii)*”,
- prin actul aditional nr.3 a fost stabilita doar valoarea echipamentelor si software-ului ce urmau a fi livrate .X., care conform Anexei nr.5 aveau valoarea de .X. USD,
- în perioada 2000-2002 au fost livrate echipamentele prevazute in Actul aditional la Contractul FN/1992, iar incepand cu anul 2002, pe baza unui scadentar, a inceput evidentierea si achitarea acestor echipamente catre furnizor,
- datoria .X. pentru valoarea echipamentelor livrate a fost inregistrata in contul 167.01 «*Alte imprumuturi si datorii asimilate*» in corespondenta cu contul 213.1 «*Instalatii tehnice*».
- în perioada 2004-2007 rata aferenta contravalorii echipamentelor, evidentiata in contabilitate de .X., a fost in suma de .X. USD*4 ani, respectiv .X. lei.
- pentru perioada 2004-2007 compania a platit catre furnizor suma totala de .X. lei, rezultand o diferenta fata de valoarea ratelor pentru echipamente pentru perioada 2004-2007, in suma de .X. lei.
- suma de .X. lei a fost facturata de catre furnizor ca reprezentand platii in cadrul Actului aditional nr. .X. la Contractul FN/1992, fara a se preciza ce reprezinta aceasta suma.
- .X. a inregistrat aceasta diferenta in doua conturi respectiv contul 612.02 «*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii*» suma de .X. si in contul 666 «*Cheltuieli privind dobanzile* » suma de .X. lei.

Prin contestație se precizează că “*sumele de bani achitate de către beneficiar furnizorului nu reprezintă exclusiv contravaloarea echipamentelor furnizate, ci și implementarea și asistarea exploatării Sistemului, aceasta presupunând toate acțiunile și resursele (...)*”, or chiar .X. prin Nota explicativă nr..X./03.06.2008 precizează că „*furnizorul nu a emis facturi pentru prestări servicii, ci a emis facturi care reprezintă diferența între valoarea calculată prin aplicarea procentului prevăzut în contract la sumele încasate și contravaloarea ratelor aferente echipamentelor livrate în conformitate cu scadențarul agreeat între părți*”.

Astfel, organul de solutionare reține că .X. nu a prezentat nici un raport care sa cuprinda aspectele reținute anterior, raport cu caracter obligatoriu atat din punct de vedere contractual, cat si din punct de vedere fiscal si financiar in vederea justificarii inregistrarii si platii acestor servicii facturate de .X..

Mai mult, se reține ca din insasi argumentele contestatarei rezulta ca in lipsa documentelor justificative privind facturarea acestor servicii (obligatorii atat din punct de vedere contractual cat si financiar) ”*nu deținem astfel de documente întrucât .X. SA nu desfășoară relații comerciale cu .X., această relație se desfășoară cu .X. în conformitate cu prevederile Actului adițional nr.3*” or, din cele de mai sus precum si din analiza Actului adițional nr.3, respectiv art.2 Prețuri, ”*suma contractuală suplimentară (...) este suma totală pentru echipamente și soft-ware furnizate .X. SA (...). Preturile se raportează numai la formalitățile de import și nu acoperă serviciile furnizate .X. SA (...).*”, iar “.X. și .X. sunt denumite împreună FURNIZOR”.

Referitor la afirmatia contestatarei potrivit căreia „*nu s-ar fi prezentat documente justificative care să ateste efectuarea acestora sau a altor costuri și nu s-ar fi putut cuantifica valoarea lor*”, se reține că aceasta este total eronata intrucat nu organele de inspectie fiscala au stabilit ca la baza justificarii acestor prestari de servicii trebuie sa existe un raport de activitate ci insusi legiuitorul prin formulare expresa: „*justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare*” – pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Noțiunea de „*prestări de servicii*” are un sens strict, al unui raport juridic în care o parte are obligația „*de a face*”, in consecință, pentru orice prestare de servicii este necesară îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege.

Faptul că legea română, inclusiv Normele metodologice, nu fixează o lista exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate, se reține că forța probantă a documentelor justificative este prevăzută la art.64 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

“*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere*” iar referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, se reține că potrivit art.65 din același act normativ:

“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, iar “organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, se reține că simpla prezentare a contractelor și a facturilor emise în baza acestora și a unor anexe care cuprind date tehnice privind sistemul informațional de terminale și date, nu sunt suficiente pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate.

În ceea ce privește argumentul, potrivit căruia *„contractul analizat este un contract aleatoriu, întrucât întinderea prestațiilor efectuate de beneficiar nu poate fi expres determinată la închiderea contractului, deoarece nu se cunoaște dacă vor exista sau nu câștiguri ca urmare a operării Sistemului și nici valoarea acestor câștiguri”* nu poate fi reținut întrucât contractul este legea părților, părțile au convenit clauzele contractuale obligatorii pentru ele, iar din punct de vedere fiscal, pentru a fi deduse cheltuielile efectuate în baza acestuia, trebuie să fie însoțite de documente justificative.

Astfel, se reține faptul că compania nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală și nici celor de soluționare a contestației, documente din care să rezulte că serviciile în cauză au fost prestate efectiv și s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor, termenilor și condițiilor stipulate în contractele încheiate cu prestatorii, respectiv documente care să cuprindă, cu relevanță pentru cauza de față, conținutul operațiunii, și datele cantitative și valorice aferente operațiunilor efectuate, condiție obligatorie impusă de lege pentru deducerea acestor cheltuieli.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente perioadei 2004- 2007 stabilite ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Întrucât prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente perioadei 2004-2007 a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente, având în vedere că prin contestație sunt doar prezentate accesoriile aferente debitului

contestat, fără să fie aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

3) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004-2007 cu taxa pe valoare adăugată aferentă facturilor emise de către locatori - persoane juridice pentru spațiile închiriate de .X. în București și în țară și înregistrată ca și cheltuială deductibilă, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor sume, în condițiile în care companie contestatoare nu justifică efectuarea acestora cu documente întocmite conform prevederilor legale.

În fapt, în perioada 2004-2007 .X. a închiriat spații în București și în țară, de la diverse persoane juridice cu destinația de puncte de lucru, iar o parte din locatorii de la care compania a închiriat spații au facturat sumele reprezentând chiria pentru aceste spații, cu TVA.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar, potrivit art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept cheltuielă nedeductibilă fiscal, cheltuielile cu TVA în cuantum de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente anilor 2004-2007, inclusă de .X. pe cheltuielă deductibilă, suma aferentă facturilor emise de locatori persoane juridice, pentru spațiile închiriate în municipiul București și în centrele zonale din țară, achitată de .X., în condițiile în care operațiunea de închiriere este scutită de TVA fără drept de deducere, potrivit art.141, alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile [...]”.

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

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor [...]”.

Din dispozițiile legale sus citate, se reține că sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cele înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

În ceea ce privește înregistrarea TVA din facturile emise de diverse persoane juridice care au închiriat spațiile .X., în categoria cheltuielilor deductibile, organul de soluționare reține că .X. prezintă în susținere două aspecte:

- *“nedeductibilitate conform art.21 alin.1 din Codul fiscal”* în condițiile în care *“.X. a închiriat spații, atât în București cât și în alte localități din țară, în scopul desfășurării activităților loteristice, tocmai în scopul desfășurării activităților loteristice, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile”* iar *“punctul de vedere al organului fiscal apare ca fiind inacceptabil.”*

- *“cu privire la cel de-al doilea aspect, referitor la aplicabilitatea prevederilor legale privind TVA, facem precizarea că organul de control, în mod absolut arbitrar, a aplicat greșit prevederile legale menționate (...)”*, or prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.06.2008 s-au prezentat condițiile prin care .X. putea/nu putea să înregistreze TVA din facturile de închiriere, ca TVA și nu ca și cheltuielă, respectiv:

Operațiunea de închiriere este scutită de TVA fără drept de deducere, potrivit art.141 alin.2 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (prevederi similare în perioada 2004-2007), respectiv: *“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:(...)*

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;”

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile Titlului VI pct.42 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice

operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.”

Potrivit prevederilor pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“ 44. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de [art. 141](#) din Codul fiscal sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. k) din Codul fiscal pentru care [art. 141](#) alin. (3) din Codul fiscal prevede dreptul de opțiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a facturat în mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată livrări de bunuri și/sau prestații de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată către beneficiari care au sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită în România, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită; aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.”

Se reține având în vedere prevederile legale mai sus citate, faptul că, închirierea este o operațiune scutită prin efectul legii de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul poate să opteze prin depunerea unei notificări la organul fiscal teritorial, iar taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare.

Având în vedere prevederile legale, se retine ca pe aceasta perioada persoanele impozabile puteau opta pentru plata taxei pe valoarea adaugata in cazul operatiunilor de inchiriere de la data inscrisa pe notificare.

Astfel, se reține că până la data aderării dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate că compania nu a depus notificări până la data inspecției fiscale.

În perioada 01.01.2007-31.07.2007, sunt aplicabile dispozițiile art.141 alin.2 lit.e) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:
(....)*

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile Titlului VI pct.38 alin.(1), alin.3, alin.5 și alin.6 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin.(2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.(...)”

Pe cale de consecință, se reține că închirierea este o operațiune scutită de TVA, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea operațiunii se aplică, potrivit prevederilor legale în vigoare pentru anul 2007, de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare.

Astfel pentru anul 2007, potrivit prevederilor legale în vigoare pe anul 2007 opțiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.

Astfel, potrivit celor de mai sus, simpla înregistrare în contabilitate a facturilor fiscale (bază+TVA) pe cheltuieli nu este suficientă pentru ca întreaga valoare facturată să fie deductibilă.

De asemenea, se reține că societatea avea posibilitatea corectării facturilor cu TVA, potrivit prevederilor legale, fapt nedemonstrat cu documente.

Argumentul societății referitor la faptul că “(...) *sumele achitate cu titlu de TVA locatorilor persoane juridice pentru închirierea spațiilor în vederea desfășurării activității loteristice de către .X. nu se încadrează în dispozițiile art.141 din Codul fiscal, fiind cheltuieli deductibile* ” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece:

- organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile întrucât, așa cum am arătat, închirierea de bunuri imobile este o operațiune scutită de TVA fără drept de deducere; ea ar fi putut fi supusă regimului de taxare dacă persoanele impozabile ar fi optat pentru acest regim, fapt nedemonstrat de contestatară;

- ca atare nici cheltuiala cu TVA facturată pentru închiriere nu poate fi o cheltuială deductibilă, din această perspectivă.

Referitor la susținerea potrivit căreia invocarea art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „*apare ca fiind inacceptabil*”, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că atâta timp cât operațiunea în sine este una scutită de TVA fără drept de deducere, nici cheltuiala cu TVA nu poate fi dedusă, fără a interpreta stricto sensu, ca fiind neefectuată în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente perioadei 2004-2007.

Întrucât prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de 4.X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, aferente perioadei 2004-2007 a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente, având în vedere că prin contestație sunt doar prezentate accesoriile aferente debitului contestat, fără să fie aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

4) Referitor majorările de întârziere aferente diminuării veniturilor înregistrate în contul 704 "Venituri din sisteme loteristice" - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă compania datorează aceste majorări de întârziere, în condițiile în care .X. a înregistrat în evidența contabilă cu întârziere veniturile realizate.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2004, .X. a procedat la diminuarea veniturilor înregistrate în contul 704 "Venituri din sisteme loteristice" cu suma de .X. lei, suma pe care a înregistrat-o în contul 472 "Venituri în avans", diminuând-se astfel cu aceasta suma profitul impozabil pe anul 2004 (Nota contabilă 837 – ajustare venituri pentru câștiguri neatribuite/corecție câștiguri neatribuite loz)

Ulterior, în anul 2005 compania a reluat la venituri impozabile parte din aceasta suma, respectiv .X. lei, iar în anul 2006 suma de .X. lei.

Având în vedere faptul că veniturile au fost înregistrate în contabilitate în perioade ulterioare celor în care acestea au fost realizate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare și ale art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

coroborate cu prevederile pct.12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține ca profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Potrivit pct.215 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, secțiunea a 6 –a *Principii contabile generale*, pct.45:

“Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, veniturile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

De asemenea, potrivit art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2004-31.12.2006:

“(1) Contribuabilii au obligația de a plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu este prevăzut altfel.”

Totodată, potrivit prevederilor art.109 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ulterior art.114, art.115 în vigoare în perioada 2004-2006 :

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

De asemenea, art.116 alin.(1) din același act normativ, în vigoare în perioada 2004-2006, stipulează:

“ (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.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale plata impozitului pe profit se face trimestrial iar pentru neachitarea la termenul de scadență, al impozitului pe profit, 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.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Nota explicativă nr.23, respectiv că „*stornarea din decembrie 2004 s-a efectuat ca urmare a recunoașterii incorecte in perioada anterioara, a veniturilor din comercializarea lozurilor, recunoscute anterior în conformitate cu principiile contabilității de casă pe măsură ce numerarul sau echivalentele de numerar sunt încasate sau plătite și nu în conformitate cu principiile contabilității de angajamente, situație în care veniturile se recunosc pe măsura realizării tranzacției (vânzare serie loz), iar cheltuielile cu premiile sunt recunoscute pe baza corelării directe cu costurile suportate pentru obținerea veniturilor (...)*”, aspect reținut și prin contestație.

De asemenea, prin contestația formulată .X. precizează că „**a aplicat coroborat principiul contabilității de angajamente și principiul corespondenței între cheltuieli și veniturile realizate, în conformitate cu dispozițiile Deciziei MFP nr.9/2003 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate (...)**”.

Or, din actele normative antecitate rezulta ca intreaga motivatie a contestatoarei cu privire la inregistrarea in contabilitate a veniturilor din tranzacțiile corespunzătoare seriilor de lozuri este vadit neintemeiata, neavand niciun temei legal.

Astfel, in primul rand, *profitul impozabil se stabileste pornind de la veniturile si cheltuielile inregistrate in contabilitate, cu respectarea reglementarilor contabile specifice, date in baza Legii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Profitul contabil astfel obtinut este “amendat” (influentat) cu elementele similare veniturilor si cheltuielilor (se adauga sau se scad, dupa caz), cu veniturile neimpozabile (se scad) si cu cheltuielile nedeductibile fiscale (se adauga) rezultand in final profitul impozabil (baza impozabila) pentru care contribuabilii datoreaza impozitul pe profit aferent.*

În al doilea rând, reglementările contabile ce stau la baza înregistrării veniturilor sunt specifice contabilității de angajamente, ceea ce înseamnă ca *efectele tranzacțiilor se recunosc în contabilitate în momentul procedurii lor*.

Mai mult, prin adresa .X.2.365/05.05.2008 Ministerul Economiei și Finanțelor - Direcția de Reglementări contabile precizează că „*veniturile din vânzarea lozurilor trebuie înregistrate în conturi din clasa 7, și nu în contul 471 „Venituri înregistrate în avans”*”.

Ca o consecință a contabilității de angajamente, **principiul independenței exercitiului stabilește ca veniturile se înregistrează în exercitiul financiar la care se referă (în speta, în cazul veniturilor din tranzacțiile corespunzătoare seriilor de lozuri, în exercitiul financiar când serviciile au fost prestate)**, independent de momentul încasării lor, contestatoarea confundând momentul “prestării tranzacției” cu momentul “exigibilității” plății/incasării serviciilor, care reprezintă doar scadența la care trebuie să efectueze plata/incasarea unui anumit angajament.

Logica viciată a contestatoarei rezidă și din faptul că, dacă s-ar aplica, un serviciu facturat în 2004, dar pentru care momentul scadentei ar fi în anul 2005, ar trebui considerat ca fiind aferent exercitiului aferent anului 2005, când intervine “*exigibilitatea*” plății, ceea ce, evident, este vadit eronat.

Mai mult, argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât aceasta nu a depus în susținerea cauzei un mod de calcul al majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit care să combată calculul majorărilor de întârziere efectuat de organele de inspecție fiscală și nu a invocat nici temeiul de drept încălcat de organele de inspecție fiscală, privind cota de majorări de întârziere sau numărul de zile de întârziere.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere, sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile pentru care au fost calculate aceste accesorii, însumării produselor dintre baza de calcul, cota aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

B. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată .X. lei;
- dobanzi/penalități de întârziere

afere TVA

.X. lei;

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. avea obligația colectării TVA pentru serviciile contractate cu prestatorii cu sediul în Grecia în condițiile în care sumele achitate peste valoarea echipamentelor și soft-urilor contractate de .X. în baza derulării Actului adițional nr.3 la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, sunt/nu sunt purtătoare de TVA.

În fapt, în perioada 2002-2007, .X. a efectuat plăți către firmele .X. SA și .X. SA, din Grecia, ca urmare a derulării Actului adițional nr.3 la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, încheiat între .X., în calitate de beneficiar și .X. SA și .X. SA din Grecia, denumite împreună furnizor, prin care furnizorul se obligă să furnizeze:

- echipamentele necesare pentru upgradarea a 500 de terminale inteligente și sistemul aferent pentru a putea opera în regim on-line în cele 400 de puncte de vânzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletelor castigatoare.

- 400 de echipamente VSAT care urmează a fi instalate în cele 400 agenții on-line ale .X.;

- serviciul de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului, extinsă prin actul adițional,

- licența de utilizare pe timp nelimitat a software-ului pentru două noi jocuri: JOKER și BINGO on-line, cât și serviciile de întreținere a software-ului pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin Actul adițional;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional, a echipamentelor livrate

- scolarizarea personalului .X. în scopul operării jocului în regim de lucru on-line.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, .X. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise lunar de către .X. SA/.X. SA din Grecia, în baza Actului adițional nr. .X. la Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, ca și dobândă, invocând pentru tratamentul fiscal aplicat adresa nr..X./23.08.2007 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, pe care o anexează în copie în susținerea contestației și HG nr. .X./06.04.1992 privind garantarea creditului extern acordat de ".X." - S.A. - Grecia pentru automatizarea activității loteristice.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru facturile emise de .X. SA/.X. SA, din Grecia, .X. nu prezintă detalierea serviciilor prestate, tarifele practicate și nici valoarea acestora, potrivit prevederilor contractuale, în condițiile în care furnizorul avea obligația să efectueze:

- servicii de comunicații prin satelit pentru conectarea agențiilor on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului, extinsă prin Actul adițional;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional, a echipamentelor livrate;

- școlarizarea personalului .X. în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line,

- activități auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea în funcțiune, asistența tehnică și instruirea, necesare pentru operarea adecvată a Programului de video-.X. în România.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.10.2007, încheiat pentru perioada 31.12.2002-31.12.2006 și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.06.2008, încheiat pentru perioada 01.10.2004-31.12.2007, urmare inspecției fiscale ce a avut ca obiectiv determinarea consecințelor fiscale rezultate din tratamentul fiscal aplicat serviciilor prestate de către .X. SA și .X. SA în cadrul Actului adițional nr.3/23.03.2000 la Contractul pe prestări FN/1992, .X. SA și .X. SA din Grecia prestează servicii pentru care locul prestării este locul unde sunt prestate efectiv serviciile și că obligațiile achitării TVA revine prestatorului, însă întrucât cele două firme din Grecia nu și-au desemnat un reprezentant fiscal în România, obligația achitării TVA a revenit .X.i Române, motiv pentru care inspecția fiscală a dispus colectarea TVA, respectiv:

- pentru perioada 31.12.2002-31.12.2003, sunt aplicabile prevederile art.7 și art.13 alin.3 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru perioada 01.01.2004-31.12.2006, sunt aplicabile prevederile art.133 lit.d) și art.151 alin.(1) pct.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina sa, TVA în suma de .X. lei.

Pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) lit.g) pct.10 și lit.h) pct.2 și art.150 alin.(1) pct.b) și pct.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora organele de inspecție fiscală au constatat că, în calitate de persoana impozabilă beneficiară a serviciilor menționate, destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite, fără drept de deducere, .X. era

obligată să calculeze și să plătească TVA, motiv pentru care au stabilit în sarcina sa, TVA în suma de .X. lei.

În drept, prin art.7 din Legea nr.345/2002, privind taxa pe valoarea adăugată, cu aplicabilitate începând cu data de 01.06.2002 până la data de 31.12.2003, se precizează:

“(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:

[...]

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul beneficiarului. În această categorie se încadrează: [...]

d) locul unde serviciile sunt prestate efectiv; în această categorie se cuprind următoarele activități:

1. culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități;

2. prestările accesorii transportului, cum sunt: încărcarea-descărcarea mijloacelor de transport, manipularea, paza și/sau depozitarea mărfurilor și alte servicii similare;

3. expertize privind bunurile mobile corporale;

4. lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale.

(2) Prestările de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în România se supun regimurilor de impozitare prevăzute în prezenta lege.”

La art.13 din același act normativ se precizează: *“(3) Beneficiarii prestațiilor de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit criteriilor de aplicare teritorială stabilite la [art. 7](#), sunt obligați la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă prestatorii din străinătate nu au îndeplinit obligația desemnării unui reprezentant fiscal domiciliat în România.”*

Potrivit acestor prevederi legale, ca regula generală, prestațiile de servicii se impozitează în locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice, excepție de la această regulă făcând prestațiile de servicii precizate în normele metodologice și pentru care taxa pe valoarea adăugată se datorează de beneficiarii serviciilor.

Având în vedere prevederile legale menționate problema care se pune în discuție este de a stabili locul prestării de servicii conform criteriilor de teritorialitate.

În perioada 01.01.2004 – 31.12.2006, sunt aplicabile prevederile art.133 alin.2 lit.c) și lit.d) pct.4 și din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.133 Locul prestării de servicii

”(2) Prin excepție de la alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:(...)”

c) sediul activității economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, în absența acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a beneficiarului în cazul următoarelor servicii:(...)

5. serviciile de consultanță, de inginerie, juridice și de avocatură, serviciile contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;

9. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții; serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații;

și.

„d) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

1. culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități;

2. prestările accesorii transportului, cum sunt: încărcarea, descărcarea, manipularea, paza și/sau depozitarea bunurilor și alte servicii similare;

3. expertize privind bunurile mobile corporale;

4. prestările efectuate asupra bunurilor mobile corporale.”

Pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2007 sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) lit.g) pct.10 și lit.h) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

10. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură, prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de

utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții. Serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații. În cazul în care serviciile de telecomunicații sunt prestate de către o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se consideră că prestarea are loc în România, dacă serviciile au fost efectiv utilizate în România;

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

1. servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități;

2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;

- în România, dacă o persoană impozabilă stabilită în România exportă temporar bunuri în afara Comunității, în scopul expertizării sau pentru alte lucrări efectuate asupra acestora, și ulterior le reimportă, iar serviciile respective sunt tranzacționate altor persoane, potrivit art. 129 alin. (6);”

Prin urmare rezulta ca locul prestării de servicii este considerat locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care sunt prestate serviciile, cu derogările de la alin.(2) lit.g) al aceluiași articol, respectiv pentru serviciile consultantilor, inginerilor, juristilor, avocaților, contabililor, experților contabili, ale birourilor de studii, alte servicii similare și în cazul telecomunicațiilor, pentru care locul prestării serviciilor este considerat a fi **locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix.**

Totodată, la art.150 alin.(1) pct.b) și pct.c) din același act normativ, se prevede:

“Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar

dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform [art. 153 alin. \(4\)](#);

c) persoana înregistrată conform [art. 153](#) sau [153¹](#), care beneficiază de serviciile prevăzute la [art. 133 alin. \(2\) lit. c\) - f\), lit. h\) pct. 2 și lit. i\)](#) și care a comunicat prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform [art. 153 alin. \(4\)](#)”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că pentru serviciile sus menționate, locul prestării este considerat a fi locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, respectiv în România, și nu în același stat cu prestatorul, iar persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este clientul caruia îi sunt prestate serviciile și este stabilită în România.

Astfel, se reține că analiza se face pornind de la faptul că trebuie stabilit locul unde sunt prestate serviciile deoarece aceasta are implicație fiscală în determinarea celui ce are obligația de plată a TVA.

Față de prevederile legale menționate, din punct de vedere al legislației privind taxa pe valoarea adăugată, pentru ca un serviciu constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale să fie considerat neimpozabil în România, trebuie îndeplinite cerințele legale stipulate la [art.133 alin.2 lit.h\) pct.2](#).

În acest sens, legiuitorul precizează explicit în [art.133 alin.2 lit.h\) pct.2](#), citat anterior, că locul prestării este de regulă acolo unde sunt prestate serviciile, dar în speță există și o excepție ori pentru aceasta trebuie constatat dacă a fost îndeplinită sau nu. Excepția menționată în lege este aceea că se consideră locul prestării în statul membru care a atribuit codul valid de TVA, respectiv Grecia, dacă bunurile ce fac obiectul prestării de servicii în cauză sunt transportate în afara României – statul membru în care serviciile sunt prestate, ori acest fapt este susținut și de [art.5 Program de livrări - Plan implementare](#) din Actul adițional nr. [.X./23.03.2000](#), prin urmare excepția nu este aplicabilă în cazul său iar susținerea contestatarei că „serviciul nu a fost prestat efectiv în România” nu poate fi reținut.

Astfel, serviciile de comunicare prin satelit, de instalare și reparații, de școlarizare incluse în această categorie sunt numai cele care se efectuează pe teritoriul României după predarea echipamentelor către [.X.](#).

Se reține că, nefiind îndeplinită această condiție, locul prestării serviciilor se consideră a fi locul realizării efective a prestațiilor în cauză, respectiv România, se justifică măsura de a colecta TVA aferentă

veniturilor realizate de S.C. .X. S.A. din prestările de servicii realizate în perioada aprilie 2006 – decembrie 2009.

Totodată, se reține că persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România este:

- persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România;

- persoana înregistrată conform art.153 sau art.153¹, care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.c) - f), lit.h) pct.2 și lit.i) și care a comunicat prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării documentelor justificative cu privire la serviciile efectuate în baza derulării Actului adițional nr. .X./2000 la Contractul FN/1992, reprezentantul .X. Române a precizat faptul că documentele justificative privind prestarea serviciilor, nu aparțin .X., aspect care nu poate fi reținut întrucât în cadrul Actului adițional nr. .X./2000 se menționează la art.5 pct.8 *„se va urma o procedură de acceptare calitativă de către .X. SA și se va semna un proces verbal de recepție calitativă”* iar la art.6 pct.7 *„Furnizorul va livra .X. SA pentru fiecare joc nou ce va funcționa în sistemul LOTOS toată documentația necesară.”*

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.10.2007 și nr..X./23.06.2008 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse în situația de fapt în cauză, precum și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în calitate de persoana impozabilă beneficiară a serviciilor menționate, .X. Română era obligată să calculeze și să plătească TVA în sumă de .X. lei.

Analizând documentele depuse de companie în susținerea contestațiilor, organul de soluționare a contestației reține că acestea privesc următoarele operațiuni economice:

- Contractul de livrare și prestații FN/26.06.1992, încheiat între R.A a Loteriilor și .X. (RALPS), în calitate de beneficiar și firma grecească .X. SA, în calitate de furnizor, având ca obiect livrarea către beneficiar a unui sistem automatizat de operare a jocurilor loteristice și .X. (denumit în contract “Sistemul”).

- furnizorul s-a angajat prin contract să asigure instalarea și punerea în funcțiune a tuturor echipamentelor, precum și buna funcționare a proiectului pe toată durata contractului constând în servicii de întreținere și asistență tehnică, asigurarea pieselor de schimb și accesorii suplimentare, școlarizarea personalului beneficiarului,

- furnizorul se obligă să procedeze la conectarea Terminalelor inteligente în sistem on-line fără costuri suplimentare, de îndată ce condițiile locale vor permite aceasta. Inițial, termenul de derulare a contractului a fost prevăzut să fie de 11 ani și 6 luni (26.06.1992-31.12.2003), ulterior s-a prelungit pentru încă 10 ani (din anul 2004 până în anul 2013).

Ulterior, acest contract a fost modificat și completat prin mai multe acte adiționale, printre care și Actul adițional nr.3/23.03.2000 între Companie, în calitate de beneficiar și .X. SA, .X. SA, denumite împreună furnizor, pentru up-gradarea operării on-line a Sistemului, în vederea implementării sistemului de comunicație pentru operarea în regim on-line a jocurilor de .X. și pronosticuri sportive în valoare de .X. USD. Prin acest act adițional, s-a modificat contractul de bază din data de 26.06.1992, prin prelungirea cu încă 10 ani, începând cu data de 01.01.2004, iar sistemul de comunicații on-line se va face prin satelit.

Încheierea Actului adițional nr. .X./2000 la contractul FN/1992 privind modernizarea sistemului de comunicații, a reprezentat un element de strategie pentru Companie, prin introducerea celor mai noi și eficiente tehnologii utilizate pe plan mondial (on-line). Una dintre principalele componente ale acestuia, o constituie sistemul de comunicație prin satelit. Contractul de bază (la art.12.2 lit.g) prevedea obligația Companiei de a asigura pentru sistemul central și sediile agențiilor teritoriale, liniile telefonice pentru comunicații, ca o condiție obiectiv necesară pentru funcționarea sistemului on-line și semi-on-line. Această condiție nu a fost îndeplinită de Companie până la semnarea Actului adițional nr.3/2000 și a avut drept consecință nefuncționarea sistemului în regim on-line și semi-on-line pe linii telefonice.

Obiectul Actului adițional nr. .X./2000 constă în furnizarea și instalarea de către Companie, în principal, a următoarelor:

- echipamente necesare pentru upgradarea a 500 de terminale inteligente și sistemul aferent pentru a putea opera în regim on-line în 400 de puncte de vânzare, inclusiv de folosire a barcodului pentru gestionarea biletelor câștigătoare;

- 400 de echipamente VSAT, care urmează să fie instalate în cele 400 de agenții on-line ale .X. i Române;

- serviciul de comunicații prin satelit pentru conectarea on-line printr-o stație centrală instalată în România, pe întreaga perioadă a contractului;

- instalarea și serviciile de întreținere a sistemului on-line, pe întreaga perioadă a contractului, a echipamentelor livrate;
- licența de utilizare pe timp nelimitat a software-ului pentru două noi jocuri (Joker și Bingo), cât și serviciile de întreținere pe întreaga perioadă a contractului extinsă prin actul adițional;
- școlarizarea personalului .X.i Române în scopul operării jocurilor în regim de lucru on-line, așa cum este specificat mai sus.

Având în vedere prevederile contractuale de mai sus, se reține că facturile emise de .X. SA și .X. SA, din Grecia, către .X., acoperă ca elemente contravaloarea echipamentelor, dar și prestări de servicii de natura celor menționate mai sus.

În ceea ce privește derularea Actului adițional nr. .X./2000 la Contractul FN/1992, .X. nu a prezentat niciun document justificativ, nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, prin care să fie prevăzută valoarea finanțării și cuantumul și calculul dobânzii sau a altor costuri de finanțare, fapt analizat la capitolul III pct.I.2 din prezenta decizie.

Prin urmare, .X., în calitate de persoana impozabilă beneficiară a serviciilor menționate în Actul adițional nr. .X./2000 la Contractul FN/1992, destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite, avea obligația să colecteze TVA aferente acestor servicii.

În ceea ce privește argumentul .X. potrivit căruia încadrarea Actului Adițional nr. .X./2000 la Contractul FN/1992 în categoria contractului de .X., este precizată și recunoscută în mod expres la pag.40 din Procesul verbal de control financiar întocmit de reprezentanții Direcției de Control Financiar din cadrul ANAF, înregistrat sub nr. .X./12.12.2006, control ce a vizat contractele de achiziție de echipamente încheiate în vederea implementării și funcționării sistemului automatizat de operare a jocurilor de noroc și pronosticuri sportive, derulate în perioada 01.01.2003-31.12.2005, de către .X. cu firmele .X. SA și .X. SA din Grecia, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

→ verificarea de mai sus s-a efectuat din punct de vedere financiar și nu fiscal, conform precizării de la pagina nr.1 a Procesului verbal de control financiar, sub aspectul următoarelor obiective:

- cadrul normativ-procedural intern al .X. aplicabil achizițiilor de bunuri, servicii și lucrări efectuate de companie;
- modul de fundamentare, aprobare și atribuire a contractelor de achiziții de echipamente;
- modul de încheiere a contractelor de achiziție de echipamente;
- modul de derulare a contractelor de achiziții de echipamente.

→ la pag.140 din Procesul verbal de control financiar, se menționează că *“pentru determinarea cu exactitate, însă, a obligațiilor fiscale legate de această situație, compania va face obiectul unei inspecții fiscale care va avea ca obiectiv expres aceste constatări, în urma căreia se va stabili:*

- *cuantumul obligațiilor fiscale generate de această situație,*
- *modul de suportare al obligațiilor fiscale în funcție de structura și tipul serviciilor, între companie și partenerii greci;*
- *calculul accesoriilor aferente”.*

De asemenea, se reține că TVA aferentă livrării unor prestări de servicii este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contestator, trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal. Astfel, art.1 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează: **„în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”**

Referitor la invocarea .X. a adresei nr..X./23.08.2007 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerul Economiei și Finanțelor, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căreia *“inspectorii fiscali ignoră aspecte de o mare relevanță în Contractul FN/26.06.1992 care fac ca acest contract să corespundă definiției creditului furnizor (...)”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza respectivei adrese se reține că aprecierea respectivă s-a efectuat prin prisma analizei din punct de vedere financiar a plății TVA pentru activitatea de finanțare acordată de .X. SA și .X. SA din Grecia către .X. Română prin Contractul de .X. FN/01.09.2003 și nu pentru încadrarea Actului Adițional nr. .X./2000 la Contractul FN/1992.

Mai mult, la paginile nr.4 și nr.7 din adresa nr..X./23.08.2007, se precizează faptul că opinia direcțiilor de specialitate potrivit căreia *“sunt incidente prevederile art.141 alin.(2) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003”*, s-a efectuat în speța analizată, ***“în situația în care drepturile și obligațiile creditorului se limitează strict la un contract de finanțare”***, fapt pentru care argumentul contestatarii *“Contractul FN/26.06.1992 are un caracter pregnant de ASOCIERE ÎN PARTICIPAȚIE, în vederea organizării și exploatării operațiunilor de jocuri de noroc, operațiuni care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în baza art.141 (2 e) din Codul fiscal 2003 (141 (2)c) din Codul fiscal 2007”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că, Actul adițional nr. .X./2000 în coroborare cu Contractul FN/26.06.1992,

nu se limitează strict la un contract de finanțare/asociere în participațiune, ci cuprinde și obligații de natura prestărilor de servicii, așa cum s-a reținut mai sus.

În ceea ce privește afirmațiile .X.i Române potrivit cărora:

- *“modalitatea și termenele de plată a echipamentelor și serviciilor livrate în baza contractului indică, în parte, intenția furnizorului (.X.) de a-l credita pe beneficiar (.X.) cu o parte din prețul echipamentelor și serviciilor”;*

- *„operațiunea de creditare este scutită de TVA (...)”* în conformitate cu art.141 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- echipa de inspecție fiscală și-a întemeiat constatările pe *faptul că titlul contractului este acela de “Contract de livrare și prestații”*, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară a fost analizată prin prisma contractului de livrare și prestații FN/26.06.1992, împreună cu modificările și completările ulterioare, efectuate prin addendum-uri, acorduri și acte adiționale, în care au fost definite:

→ obligațiile furnizorului, care sunt în principal, următoarele:

- să furnizeze informațiile tehnice în așa fel încât echipamentul să poată fi instalat și operant;

- să pună la dispoziție serviciul de comunicație prin satelit, pentru a putea asigura operarea în regim on-line a Sistemului;

- să pună la dispoziție personalul adecvat și calificat pentru a asigura service-ul pe întreaga perioadă a contractului;

- să livreze toate echipamentele aferente sistemului on-line însoțite de certificate din Comunitatea Europeană.

→ obligațiile .X.i Române, care sunt în principal, următoarele:

- scoaterea din vamă a echipamentului și software-ului livrat;

- livrarea pe cheltuielă proprie a echipamentului importat într-un loc indicat de furnizor, în așa fel încât acesta să poată efectua instalarea;

- efectuarea pregătirilor necesare în sediile agențiilor pentru instalarea și operarea echipamentului VSAT, conform Planului de implementare;
- obținerea tuturor aprobărilor necesare instalării și utilizării echipamentului VSAT;
- școlarizarea personalului din agențiile de vânzare.

Având în vedere cele de mai sus, precum și adresa nr..X./23.08.2007, invocată de contestatară, se reține că nu sunt incidente prevederile art.141 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, întrucât în situația în speță, drepturile și obligațiile părților se limitează strict la un contract de finanțare.

Referitor la argumentul .X. potrivit căruia “*existența HG nr.171/1992 privind garantarea creditului extern acordat de .X. SA Grecia este de o maximă importanță în interpretarea caracterului juridic al Contractului FN/26.06.1992, întrucât legătura (...) este evidentă și definește caracterul de creditare al relației dintre părțile contractante (...)*”, nu poate fi reținut întrucât la pag.3 din Procesul verbal nr. .X./12.12.2006 emis de Direcția de control financiar din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, s-a analizat aspectul scrisorii de garanție și s-a precizat că “.X. milioane USD, sumă care reprezintă numai valoarea echipamentelor și soft-urilor.”

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina .X., TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de .X. lei.

Întrucât prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva TVA în sumă de .X. lei a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente, având în vedere că prin contestație sunt doar prezentate accesoriile aferente debitului contestat, fără să fie aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

C. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:

- impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti
.X. lei;
- dobanzi/penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti
.X. lei;

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investită să se pronunțe daca organele de inspectie fiscala au procedat legal la impozitarea cu 10% a platilor, reprezentând dobândă, efectuate in perioada 21.10.2003-31.12.2006 de .X. catre furnizorul Contractului de credit furnizor nr.FN/2003, in conditiile in care compania nu a constituit, nu a declarat si nu a virat la bugetul de stat impozit cu retinere la sursa aferent veniturilor respective.

In fapt, .X. în calitate de beneficiar, .X. S.A .X. si .X. S.A .X., denumite colectiv prin contract creditor si .X. S.A., in calitate de furnizor s-a încheiat Contractul de .X. FN/01.09.2003, având ca obiect "furnizarea întregului Sistem la cheie capabil să funcționeze on-line de către Furnizor, Finanțarea Programului de către Creditor și Rambursarea Finanțării de către Beneficiar (...)"

In temeiul contractului, Creditorul se obliga sa acorde o Finantare in favoarea Beneficiarului, constand in contravaloarea urmatoarelor:

- bunuri, echipamente, dispozitive si alte materiale care trebuie livrate de catre Furnizor in vederea functionarii depline a sistemului la cheie si la intreaga gama de servicii incluse in program la performantele corespunzatoare solicitate de beneficiar.

- activitati auxiliare livrării bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea in functiune, asistenta tehnica si instruirea, necesare pentru operarea adecvata a Programului in Romania, si

- toate riscurile financiare si costurile in vederea implementarii Sistemului la cheie.

Obligatiile Furnizorului constau in :

- livrarea si instalarea sistemul de video .X. la cheie;
- sa furnizeze orice si toate piesele de schimb necesare functionarii corespunzatoare a Programului pe intreaga durata a Contractului;

- sa puna la dispozitie personalul si pregatirea tehnica, precum si sa furnizeze serviciile de intretinere:

- sa puna la dispozitie documentele relevante In legatura cu acest Contract.

Potrivit contractului perioada de rambursare a finantarii se va incheia la 30.11.2013, transferul total al proprietatii pentru toate livrarile efectuate urmand a fi finalizat la aceiasi data.

Pe parcursul întregii durate a contractului Beneficiarul va rambursa finanțarea acordată de Creditor în baza unei rate de rambursare lunară, ce va fi exprimată în lei și va fi plătită până în a 27-a zi a lunii.

Beneficiarul va plăti o sumă echivalentă cu următoarele procente din încasarile brute generate de toate terminalele de joc în luna precedentă după cum urmează:

- 80% de la semnarea contractului până în 31.08.2006;
- 75% în perioada 01.09.2006 - 31.08.2009;
- 70% în perioada 01.09.2009 - 30.11.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada verificată (21.10.2003-31.12.2006) .X. nu a calculat, reținut și virat impozitul pe veniturile obținute din România de către persoana juridică nerezidentă, încălcând astfel prevederile art.116 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care au fost prezentate Certificatele de nerezidenți pentru societățile comerciale cu sediul social în Grecia, .X. SA și .X. SA.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a OG nr.83/1998 privind impunerea veniturilor realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente și ale paragrafului 2 al art.11 din Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri, stabilind prin decizia de impunere contestată impozit suplimentar de plată pe veniturile nerezidenților în suma de **.X. lei**.

In drept, speței supuse analizei la acest punct îi sunt aplicabile prevederile art. 1 și art.2 din O.G. nr.83/25.08.1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, act normativ în vigoare în perioada derulării operațiunilor economice supuse impozitării, respectiv 21.10.2003-31.12.2003, unde referitor la impunerea acestor venituri, se precizează:

ART. 1

(2) Persoanele juridice române sau alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și persoanele fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit sunt denumite în continuare plătitori de venituri.

(3) În sensul prezentei ordonanțe următorii termeni se definesc astfel:(...)

b) dobânzi înseamnă veniturile provenite din titluri de creanță de orice natură, însoțite sau neînsoțite de garanții ipotecare, veniturile aferente efectelor publice, titlurilor de creanță sau obligațiunilor, inclusiv primele și premiile legate de asemenea efecte, titluri de creanță sau obligațiuni, precum și plățile de natura dobânzilor, în cazul contractelor de leasing. Penalitățile pentru plata cu întârziere nu sunt considerate dobânzi;

ART. 2

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

a) *10% pentru veniturile din dobânzi plătite nerezidenților, cu excepția dobânzilor plătite acestor persoane de băncile înregistrate în România pentru depozitele la vedere și la termen, pentru certificatele de depozit, precum și cele aferente oricărui instrument de economisire al acestora; (...)*”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice sunt supuse impozitării pe teritoriul României prin aplicarea cotei de 10% asupra *veniturile din dobânzi plătite nerezidenților*.

În consecință, plătitorul de venit are obligația ca din suma brută datorată nerezidenților să rețină impozitul convenit bugetului de stat și să îl vireze în termenul prevăzut de lege.

În perioada 2004-2006 sunt aplicabile prevederile art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, se prevede în perioada 2004-2006, următoarele:

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

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

La art.11 alin.1-3 din Legea .X./1992 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, se prevede:

„ART. 11 - Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel stat contractant.

2. Totuși, astfel de dobânzi pot să fie, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația aceluși stat dar, dacă primitorul este beneficiarul efectiv al dobânzilor, impozitul astfel

stabilit nu va depăși 10 la sută din suma brută a dobânzilor. Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili, de comun acord, modalitatea de aplicare a acestei limitări.

3. Termenul dobânzi, astfel cum este folosit în prezentul articol, înseamnă venituri din titluri de creanță de orice fel garantate sau nu ipotecar și indiferent dacă dau sau nu dreptul de a participa la beneficiile debitorului și, în special veniturile din efecte publice și veniturile din obligațiuni, inclusiv primele și premiile decurgând din aceste efecte publice sau obligațiuni. Penalizările pentru plata cu întârziere nu sînt considerate ca dobânzi în sensul prezentului articol.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, nerezidenții care obțin venituri impozabile din România de natura dobânzilor au obligația de a plăti un impozit ce se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute, în conformitate cu prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu țările ai caror rezidenți sunt.

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.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin următoarele, Contractul de credit furnizor încheiat în anul 2003 pentru implementarea sistemului "la cheie" a jocului de video.X. nu are prevăzută o valoare a creditului acordat de către creditor, nu este determinată valoarea echipamentelor ce urmează a fi livrate de către furnizor și finanțate de creditor, valoarea prestațiilor de servicii și nici nivelul și valoarea dobânzii ce urmează a fi plătită de beneficiar pentru creditul acordat, plata acestui credit urmand a se face sub forma unui procent aplicat lunar asupra încasărilor brute realizate de către beneficiar, fără a exista o corelație între valoare plătită și valoarea finanțată.

În ce privește plata dobânzii din cadrul contractului de credit furnizor, la art.5 din contract s-au stipulat următoarele:

- 5.1 Finanțarea acordată de creditor în favoarea beneficiarului acoperă contravaloarea tuturor echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb, tuturor riscurilor financiare și a costurilor, precum și a altor elemente (exclusiv obligațiile de plată ale beneficiarului privind plata oricărui taxă, taxei pe valoarea adăugată și orice alte obligații impuse de legislația română, conform art.3III din contract, precum și a oricărui alte elemente necesare pentru implementarea și operarea cu succes în România a sistemului la cheie;

- 5.2 Pe parcursul întregii durate a prezentului contract, beneficiarul va rambursa finanțarea acordată de creditor în baza unei rate de rambursare lunară;

- 5.3 Rata de rambursare ce va fi platita de beneficiar in vederea rambursarii finantarii acordate de creditor va fi exprimata in lei si va fi platita in a 27- a zi a lunii.

- 5.4 Partile convin ca rata lunara acopera toate riscurile financiare si costurile legate de finantare.

Astfel, potrivit art.5 din contract s-a stabilit modalitatea de rambursare a finantarii, nerezultand din cuprinsul acestui articol ca partile au stabilit si plata unei dobanzi in mod expres.

Mai mult, in art.III, pct.3 din Contractul creditor-furnizor se mentioneaza faptul ca *“beneficiarul se obliga sa ramburseze finantarea acordata de creditor din incasarile brute ale Programului, colectate in calitatea sa de organizator al acestei activitati”*, platile efectuate de creditor catre beneficiar reprezinta un titlu de creanta pe care creditorul (.X. SA si .X. SA) il detine impotriva beneficiarului .X..

Totodata, sumele platite de beneficiar catre creditor, in cadrul Contractului de .X./01.09.2003 sunt considerate a fi de natura dobanzilor, potrivit adresei nr..X./2007, emisa de Directia Generala Legislatie Impozite Directe.

Asadar, riscurile financiare și costurile legate de finanțare invocate de companie ca fiind scutite de plata impozitului pe veniturile nerezidentilor se refera la Rata de rambursare ce va fi platita de beneficiar in vederea rambursarii finantarii acordate de creditor, conform prevederilor stipulate in contract, ceea ce denota faptul ca in speta este vorba de dobândă aferentă Contractului de .X./01.09.2003 .

Compania sustine ca in conformitate cu prevederile contractuale agreate de cele trei parti intentia a fost de a plăti o *rată lunară care să acopere toate riscurile financiare și costurile legate de finanțare și au exclus posibilitatea ca vreo porțiune din sumele plătite de .X. către finanțatori ar reprezenta plata unei dobânzi.*

Mai mult, contestatara precizează că *“chiar dacă, în contradicție cu vointa expresa a partilor contractante si cu litera contractului, organul fiscal ar avea capacitatea sa prezume ca o parte a platilor efectuate de .X. catre finantatori ar putea fi considerata ca fiind alocabila unei dobanzi, aceasta portiune ar putea reprezenta cel mult o fractiune din platile efectuate de .X. catre finantatori (stabilita eventual prin aplicarea unei cote de referinta LIBOR sau EURIBOR), insa in nici un caz ca intreaga suma platita de .X. catre finantatori in baza Contractului, in plus fata de costul strict al echipamentelor si softului livrate, reprezinta dobanzi si asadar este imposabila in cotele prevazute de actele normative in vigoare.”*

Or, cele invocate mai sus de companie nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala si documentele existe la dosarul cauzei

organele de inspectie fiscala au departajat, in baza facturilor primite si inregistrate pe perioada verificata, sumele reprezentand contravaloarea echipamentelor achiziționate de sumele reprezentand dobanzi si au aplicat prevederile Legii .X./1992 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere si au au stabilit impozit cu retinere la sursa prin aplicarea prevederilor O.G. nr.83/25.08.1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, doar asupra dobanzilor, respectiv anexa nr.17 la raportul de inspectie fiscala contestat.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoanele juridice nerezidente, in suma de **.X. lei.**

Întrucât prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoanele juridice nerezidente în sumă de **.X. lei** a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente, având în vedere că prin contestație sunt doar prezentate accesoriile aferente debitului contestat, fără să fie aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

În consecință, având în vedere cele reținute la pct.A, pct.B și pct.C din capitolul III al prezentei decizii, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziilor de impunere .X./02.11.2007 și .X./26.06.2008, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

D. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:

- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti;
- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, stabilite prin Decizia referitoare la obligatii fiscale de plata accesorii .X./05.02.2008 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, cauza supusa solutiei este daca .X. datoreaza aceste accesorii in conditiile in care obligatiile fiscale principale pentru care au fost calculate au fost stabilite prin prezenta decizie ca fiind datorate.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii .X./05.02.2008, pe perioada 25.10.2007 - 28.01.2008, aferent debitului suplimentar reprezentand impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, stabilite prin Decizia de impunere .X./02.11.2007, au fost calculate accesorii in suma de .X. lei pentru impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti si accesorii in suma de .X. lei pentru TVA. Documentul prin care s-a individualizat suma de plata aferenta creantei principale este Decizia de impunere .X./02.11.2007.

In drept, potrivit art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:
“**ART. 119**

Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.

ART. 120

Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Fata de prevederile legale invocate, se retine ca pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza majorari de intarziere.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie, respectiv la cap.III pct.B si pct.C, s-a respins ca neintemeiata contestatia pentru debitul principal reprezentand TVA si impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti, debit stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala .X./02.11.2007, iar prin contestatia indreptata impotriva Deciziei referitoare la obligatii fiscale de plata accesorii .X./05.02.2008 compania nu contestă modul de calcul al accesoriilor, sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza

de calcul, cota de accesorii aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, precum și în baza principiului de drept conform căruia “*accesoriul urmează principalul*”, în temeiul dispozițiilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale de plată accesorii .X./05.02.2008 pentru suma de **.X. lei, reprezentand:**

- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti;
- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, și în baza temeiurilor de drept invocate, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. SA** împotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./02.11.2007 emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală* .X./31.08.2015 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de **.X. lei** reprezentand:

- **.X. lei** – impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti;
- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti;
- **.X. lei** – penalitati de intarziere pentru impozitele cu retinere la sursa;
- **.X. lei** – taxa pe valoarea adaugata;
- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- **.X. lei** – penalitati de intarziere pentru impozitele cu retinere la sursa.

2. Deciziei referitoare la obligații fiscale de plată accesorii .X./05.02.2008 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentand:

- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti;
- **.X. lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./26.06.2008, emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie

Fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./23.06.2008, pentru suma de **.X. lei**, reprezentand:

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

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

DIRECTOR GENERAL,
.X.