



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**ANAF**

Agencia Națională de Administrare Fiscală

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

Str. Apolodor Nr.17, sector  
5, .X., CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 295 / 2016**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**.X. S.A. din .X. înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.A-SLP 1135/14.06.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./ 07.06.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1135/14.06.2016, asupra contestației formulate de .X. S.A., cu sediul social în .X., .X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X./2004, având Cod Unic de Înregistrare .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./23.05.2016 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016”) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016 și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X.lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, prin contestația mai sus menționată, .X. S.A. solicită stabilirea în minus a sumei de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților persoane juridice, precum și a sumei de .X. lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009, declarat/stabilit și achitat, dar nedatorat, în conformitate cu prevederile legale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data emiterii titlului de creanță mai sus menționat, respectiv 23.05.2016, și de data depunerii contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv 30.05.2016, unde a fost înregistrată sub nr..X., așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016 (denumită în continuare „Decizia de impunere”) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016 (denumit în continuare „Raportul de inspecție fiscală”), .X. S.A. (denumită în continuare „.X.” sau „Societatea”) solicită:**

- anularea în tot a Deciziei de impunere și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală, pentru debitele stabilite suplimentar de plată în sarcina sa;
  - exonerarea Societății de la plata obligațiilor fiscale principale și accesorii;
  - recunoașterea dreptului Societății la restituirea sumelor stabilite suplimentar de plată în sarcina sa prin Decizia de impunere în situația în care acestea vor fi stinse prin plată sau executare silită și/sau compensare și obligarea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili (denumită în continuare „DGAMC”) la restituirea efectivă către Societate a sumelor mai sus menționate;
  - stabilirea în minus a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților persoane juridice, declarat și achitat de societate, dar nedatorat, în conformitate cu prevederile legale;
  - stabilirea în minus a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009, stabilit și achitat de Societate, dar nedatorat, în conformitate cu prevederile legale,
- pentru următoarele motive:

### **1. Prezentarea situației de fapt**

Societatea precizează faptul că este o companie ce desfășoară activități în sectorul forajului marin și al serviciilor conexe.

În luna mai 2008, Societatea a livrat 3 (trei) platforme de foraj (.X., în valoare de X.USD, .X., în valoare de .X..USD și .X., în valoare de .X..USD), aflate în apele teritoriale ale României sub contracte de operare, către cumpărători (părți afiliate) situate în alte state membre, fără ca platformele să fie mutate/transportate de la punctul de operare. Predarea fizică a acestor platforme s-a realizat la o dată ulterioară.

În momentul încheierii contractelor de vânzare cumpărare, au fost încheiate de către noii proprietari contracte de bareboat pentru cele X (trei) platforme, fiind emise facturi de chirie începând cu luna mai a anului 2008, iar .X., în calitate de chiriaș, a exploatat platformele .X. și .X. fără întrerupere, în anul 2008, în .X., în beneficiul clientului .X. și platforma .X. în beneficiul .X. SA, până la data de 20.05.2008, respectiv în beneficiul .X. începând cu 22.08.2008, tot în .X..

Societatea a emis facturi de livrare în monedă străină, în scutire de TVA, aplicând prevederile art.148 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (în continuare „Directiva TVA”) transpuse prin art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru clarificarea tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil livrărilor de platforme de foraj, Societatea a solicitat exprimarea unui punct de vedere Ministerului Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul TVA, care, prin adresa nr..X./ 04.07.2008, a comunicat că scutirea prevăzută la art.143 alin. (1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se aplică numai în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau bunuri, astfel că în situația în care navele nu sunt utilizate pentru transportul internațional, trebuie să se facă dovada efectuării unei livrări intracomunitare de bunuri sau a unui export, pentru a beneficia de scutirea de TVA (Anexa 3 și 4 la contestație).

Totodată, prin adresa nr..X./06.03.2013, Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul TVA, urmare solicitării de către Societate a unui punct de vedere într-o speță similară, a comunicat că în situația în care macaraua plutitoare .X. Neptun poate fi considerată navă destinată navigației maritime, importul în România poate fi scutit de TVA în baza prevederilor art.142 alin.(1) lit.a), coroborat cu art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal (Anexa 5 și 6 la contestație), opinie ce confirmă poziția .X. și în cazul .X., companie din Grupul .X., care a solicitat Autorității Naționale a Vămirilor opinia cu privire la regimul TVA aplicabil importului în România a platformei de foraj .X..

Autoritatea Națională a Vămirilor, prin adresa .X./19.06.2013, a specificat că platforma de foraj .X. este considerată navă, care are abilitatea de a naviga până la locul de foraj, fiind destinată unei activități economice pe mare, astfel că îndeplinește condițiile pentru aplicarea scutirii de TVA (Anexa 7 la contestație). Opinia autorităților vamale a fost confirmată și agreată în prealabil cu Ministerul Finanțelor Publice, așa cum reiese din adresa .X./TH/03.06.2013 (Anexa 8 la contestație).

În luna decembrie 2012, a fost inițiată o inspecție fiscală parțială ca urmare a solicitării Direcției de Poliție Transporturi – Serviciul de Poliție Transporturi Maritime – Biroul de Investigare a Fraudelor, în vederea soluționării dosarului penal nr..X./2012.

Prin Ordonanța de clasare nr..X./2015 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., toate faptele au fost clasate reținându-se în esență că *“în condițiile în care, într-un interval de timp de 2 ani și 6 luni de la data declanșării inspecției fiscale (...) nu a fost posibilă exprimarea de către autoritățile fiscale a unui punct de vedere unitar referitor la interpretarea ce trebuie dată art.148 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, transpusă în legislația națională în disp.art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal (...) în mod evident, nu se poate reține în sarcina suspectilor mai sus menționați faptul că, în anul 2008, au acționat cu intenția directă de a se sustrage de la îndeplinirea unei obligații fiscale a cărei existență certă nu a putut fi stabilită nici până la acest moment.”*

Organele de inspecție fiscală au apreciat, fără să-și justifice opinia, că operațiunile derulate de Societate nu beneficiază de regimul de scutire de TVA prevăzut de art.143 alin.(1) lit.h) pct.1 din Codul fiscal.

Având în vedere opiniile exprimate de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul TVA și poziția organelor de inspecție fiscală, Societatea a transmis, la data de 14.11.2013, Cererea de clarificare a regimului TVA aplicabil însoțită de

următoarele documente:

- raport de expertiză tehnică ce atestă faptul că platformele de foraj se încadrează în categoria navelor;
  - adresa autorității navale române care atestă că cele 3 platforme în discuție sunt înregistrate în registrul navelor;
  - adresa Biroului American Naval care atestă calitatea de nave a platformelor de foraj;
  - jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene;
  - opinia organelor fiscale în cazul .X.,
- solicitând Ministerului Finanțelor Publice emiterea unui punct de vedere fundamentat și unitar care să clarifice problematica (Anexa 9).

Întrucât speța a fost supusă dezbaterii Comisiei Fiscale Centrale, inspecția fiscală a fost suspendată până la data emiterii unei decizii de către Comisie.

Având în vedere opiniile diferite referitoare la interpretarea art.148 din Directiva TVA și a art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal, Comisia Fiscală Centrală a solicitat punctul de vedere al Comitetului consultativ de TVA (în continuare „Comitetul de TVA”), însă rezultatul discuțiilor din cadrul Comitetului de TVA nu s-au concretizat prin emiterea unei linii directe întrucât au fost constatate opinii divergente din partea statelor membre (Anelele 10 și 11 la contestație).

La data de 19.08.2015, Comisia Fiscală Centrală a emis Decizia nr.3/2015, publicată în Monitorul Oficial nr.649/27.08.2015 (Anexa 12 la contestație).

Urmare emiterii deciziei Comisiei Fiscale Centrale, echipa de inspecție fiscală a solicitat prin adresa nr.X./02.11.2015, Direcției Generale Juridice din cadrul ANAF punctul de vedere în legătură cu încadrarea livrării platformelor de foraj marin în prevederile art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal și aplicarea scutirii, răspunsul comunicat prin adresa nr.X./05.02.2016 fiind în sensul că Direcției Generale Juridice nu îi revine sarcina de a furniza astfel de îndrumări întrucât *„organul fiscal trebuie să dea eficiență dispozițiilor legale mai sus menționate exercitând dreptul de apreciere, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin și nu să refuze să își asume responsabilitatea unei decizii.”* (Anexele 13 și 14 la contestație).

Astfel, echipa de inspecție fiscală, în urma analizei documentației puse la dispoziție de .X., a concluzionat că livrarea platformelor .X., .X. și .X. nu se încadrează la scutirea prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal și a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii, motivat, în principal, de faptul că pe timpul activității de forare platformele nu navigau, ele fiind staționare, necontestând faptul că platformele sunt nave în sensul O.G. nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și că acestea sunt apte pentru a fi folosite pentru navigația maritimă nelimitată.

Totodată, Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală:

- în ceea ce privește serviciile primite de Societate de la contribuabili nerezidenți, a refuzat aplicabilitatea Convenției pentru Evitarea Dublei Impuneri încheiată între România și Cipru, procedând la recalcularea impozitului pe veniturile obținute de persoanele juridice nerezidente, în baza cotei standard de 16%;
- în ceea ce privește impozitul reținut în Turcia și Iran ca urmare a relației contractuale cu societățile .X. și .X., a procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii pentru creditul fiscal obținut cu privire la impozitul plătit în Turcia și Iran;

- a stabilit obligații suplimentare reprezentând impozit pe profit și obligații fiscale accesorii încadrând drept venituri neimpozabile veniturile din reversări de provizioane realizate în cursul anului 2011.

## **2. Nelegalitatea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală**

### 2.1. Motive de ordin procedural:

#### 2.1.1. Nulitatea Deciziei de impunere

.X. învederează faptul că durata maximă de 6 luni pentru efectuarea inspecției fiscale, prevăzută la art.104 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a fost depășită cu cel puțin 1 an 11 luni și 13 zile, ținând cont de faptul că aceasta s-a desfășurat în perioada 19.12.2012-27.04.2016 și luând în calcul perioadele de suspendare, nerespectarea acestor dispoziții legale cauzând Societății o vătămare evidentă, constând în stabilirea nelegală a obligațiilor fiscale suplimentare și a accesoriilor aferente, al căror quantum a fost majorat ca urmare a prelungirii nelegale a termenului pentru efectuarea controlului.

Astfel, Societatea solicită constatarea decăderii organului de inspecție fiscală din dreptul de a continua și finaliza inspecția defășurată, urmând ca, pe cale de consecință, Decizia de impunere emisă să fie lovită de nulitate absolută, în conformitate cu art.185 alin. (1) teza finală din Codul de procedură civilă. În acest sens, .X. invocă și Sentința civilă nr..X..03.2015 emisă de Curtea de Apel .X.-Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal și Sentința civilă nr.X./02.02.2015 emisă de Curtea de Apel .X.-Secția Contencios Administrativ și Fiscal (Anexa 15 la contestație).

#### 2.1.2. Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale suplimentare pentru anii 2007, 2008 și 2009

În subsidiar, în măsura în care se va considera că depășirea duratei maxime prevăzută pentru efectuarea inspecției fiscale nu atrage sancțiunea decăderii organului fiscal din dreptul de a emite decizia de impunere, Solicietatea solicită să se constate că inspecției fiscale astfel desfășurate nu îi poate fi recunoscut efectul suspensiv al termenului de prescripție.

Invocând prevederile art.23, art.91 alin.(1) și alin.(2), art.92 alin.(2) lit.a) și lit.b) și ale art.104 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și prevederile art.111 alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Societatea solicită să se constate împlinirea termenului de prescripție și să se dispună anularea deciziei de impunere cu privire la toate obligațiile fiscale principale și accesorii aferente anilor 2007, 2008 și 2009.

#### 2.1.3. Încălcarea prevederilor art.39 și art.40 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală

Societatea susține că inspecția fiscală s-a desfășurat cu încălcarea prevederilor art.39 și art.40 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv de o echipă de inspecție fiscală ai cărei membri se aflau în conflict de interese circumstanțiat prin următoarele elemente:

- Plângerea penală ce face obiectul dosarului nr.X/P/2015 al Direcției Naționale Anticorupție-Serviciul Teritorial .X.;
- Plângerea penală ce face obiectul dosarului nr.X/P/2015 al Parchetului de pe lângă Judecătoria .X.;

- declarațiile conducătorului echipei de inspecție fiscală, domnul .X., date în fața organelor de urmărire penală care instrumentează dosarul nr..X./2014 al Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., potrivit cu care acesta a folosit poziția sa oficială pentru a influența ancheta penală.

Totodată, .X. precizează că membrii echipei de inspecție fiscală, mai puțin conducătorul echipei de inspecție fiscală, domnul .X., au formulat cereri de abținere, ce au fost respinse prin Deciziile nr.8 și nr.9 din 26.03.2015.

Față de aceste aspecte, Societatea a formulat cerere de recuzare atât a echipei de inspecție fiscală cât și a conducătorului acesteia, cerere ce a fost respinsă prin Decizia nr..X./08.04.2016. Împotriva acestei decizii, Societatea a formulat contestație ce face obiectul dosarului nr..X./2016 aflat în soluționare pe rolul Curții de Apel .X..

Astfel, având în vedere cele precizate și în raport de caracterul absolut al incompatibilității prevăzute de dispozițiile art.39 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Societatea solicită anularea actelor administrativ-fiscale emise.

2.1.4. Nulitatea Deciziei de impunere și nelegalitatea Raportului de inspecție fiscală față de desemnarea acestora de către toți membrii echipei de inspecție fiscală și păstrarea doamnei .X. în cadrul echipei de inspecție fiscală, ulterior admiterii cererii de recuzare

Societatea afirmă că Decizia de impunere nu a fost semnată de către doamnele .X. și .X., membri ai echipei de inspecție fiscală.

În primul rând, în ceea ce privește lipsa semnăturii doamnei inspector .X., în baza prevederilor art.87, art.43 alin.(2) lit.h) și art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, .X. solicită constatarea nulității Deciziei de impunere având în vedere faptul că aceasta nu este semnată de către persoana împuternicită a organului fiscal emitent (aceeași soluție fiind și prin raportare la prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

Mai mult, Societatea învederează și faptul că Raportul de inspecție fiscală nu este semnat de doamna .X., contrar prevederilor pct.106.3 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr.1050/2004, ceea ce atrage, la rândul său, nulitatea Deciziei de impunere, întrucât numai după semnarea Raportului de inspecție fiscală de către toți membrii echipei de inspecție fiscală era posibilă emiterea Deciziei de impunere.

În al doilea rând, Societatea învederează faptul că cererea de recuzare a doamnei .X. a fost admisă prin Decizia nr..X./25.03.2014 (Anexa 2 la contestație).

Conform celor indicate în secțiunea finală a Deciziei de impunere, precum și a Raportului de inspecție fiscală, doamna .X. figurează ca membru al echipei de inspecție fiscală, ceea ce conduce la concluzia că, deși cererea de recuzare a fost admisă cu consecința excluderii din echipa de inspecție fiscală, aceasta a participat în continuare la procesul de deliberare și adoptare a unei decizii cu privire la constatările reținute. Or, în condițiile în care starea de conflict de interese a fost stabilită prin Decizia nr..X./25.03.2014, această conduită este vădit ilegală.

Astfel, față de cele precizate, Societatea solicită constatarea nulității Deciziei de impunere și nelegalitatea Raportului de inspecție fiscală.

## 2.2. Motive de ordin substanțial:

### 2.2.1. Argumente pentru susținerea aplicării scutirii de TVA în cazul platformelor de foraj

.X. prezintă cadrul legal aplicabil în speță, și anume:

- art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal, în vigoare la data efectuării vânzării celor 3 (trei) platforme de foraj marin, respectiv mai 2008;
- art.148 lit.a) și lit.c) din Directiva TVA;
- jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene („CJUE”), respectiv cauzele C-111/92 Wilfried Lange (Anexa 17 la contestație) și C-97/06 Navicon SA (Anexa 18 la contestație) și art.15 al Directivei 77/388/EEC cu privire la scutirea la export și pentru tranzacții similare și transport internațional;
- jurisprudența CJUE în interpretarea art.148 din Directiva TVA, respectiv cauzele C-181/04 și C-183/04 .X. NE v Ipourgos Ikonomikon (Anexa 19), C-197/12 Comisia Europeană vs. Republica Franceză (Anexa 20 la contestație);
- prevederile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015,

concluzionând că, în lumina legislației naționale și europene aplicabile, precum și ținând cont de liniile directoare trasate prin jurisprudența obligatorie CJUE, pentru a putea aplica scutirea de TVA în cazul livrării unor platforme de foraj maritim este necesară îndeplinirea exclusiv a următoarelor condiții:

(i) obiectul operațiunii să fie o navă destinată navigației maritime (art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal și art.148 din Directiva TVA );

(ii) nava să fie utilizată pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică (art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal și art.148 din Directiva TVA );

(iii) nava să fie utilizată pentru activități derulate efectiv și preponderent în largul mării (parag.14 din Hotărârea .X. și pct.1 parag.1 din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015),

condiții îndeplinite în cazul vânzării platformelor .X., .X. și .X..

Astfel, în ceea ce privește prima condiție:

a) Societatea precizează faptul că legislația fiscală nu definește conceptul de “navă”, aplicabilă fiind legea generală în materia transportului maritim și pe căile navigabile interioare, act normativ specific domeniului utilizat și care reglementează conceptul de “navă”, aspect subliniat chiar de către Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.3/2015 care face trimitere la prevederile art.23 din O.G. nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în continuare „O.G. nr.42/1997”)

În conformitate cu art.23 lit.c) și art.161<sup>1</sup> alin.(1) din O.G. nr.42/1997, platformele de foraj se califică drept nave, legea fiscală operând cu aceeași noțiune în reglementarea scutirii de TVA prevăzute la art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal, prin urmare platformele de foraj livrate de .X. se încadrează fără dubiu în categoria navelor cărora nu le-a fost în niciun fel limitată zona de navigație, fapt confirmat și de:

- Autoritatea Navală Română, prin eliberarea certificatelor de navă (Anexa 21 la contestație), prin care platformele sunt încadrate în categoria I de nave;

- Autoritatea Navală Română, prin adresa nr..X./23.07.2013 (Anexa 22 la contestație) și adresa nr..X./21.03.2016 (Anexa 23 la contestație), prin care se confirmă că platformele .X., .X. și .X. sunt nave de tip „platforme de foraj marin auto-ridicătoare” nepropulsate, apte pentru a fi folosite la navigație maritimă nelimitată;

- Raportul de expertiză tehnică maritimă din 12.11.2013 privind platformele de foraj maritim .X., .X. și .X., care atestă că platformele în cauză sunt în interesul legii nave nepropulsate specializate în situația deplasării lor pe mări și oceane până la locul de destinație în zonele de interes economic unde efectuează forajul pe poziții staționare (Anexa 24 la contestație);

- Biroul American al Navelor (ABS) prin eliberarea certificatului de clasificare A1 (Anexa 25 la contestație);

- Biroul ABS din .X., prin adresa din data de 31.07.2013 (Anexa 26), care confirmă statutul de navă a platformelor de foraj;

- clasificarea tarifară din Nomenclatura Combinată (Regulamentul CE nr.861/2010), secțiunea XVII.

b) Societatea susține că platformele de foraj marin nu se califică drept bunuri imobile în sensul legislației fiscale, interpretarea dată de organele de inspecție fiscală, în baza criteriilor de calificare a bunurilor din Codul civil, este eronată și lipsită de relevanță din punct de vedere fiscal, întrucât:

- legea specială al cărui obiect de reglementare îl constituie domeniul navigației maritime și fluvială este O.G. nr.42/1997;

- Codul civil nu conține nicio calificare a bunurilor în funcție de flotabilitate sau alt criteriu pentru a stabili în funcție de dispozițiile sale dacă platformele sunt sau nu nave;

- atât din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015 cât și din prevederile Directivei TVA, astfel cum au fost interpretate în jurisprudența CJUE, rezultă că nu calificarea bunurilor în mobile și imobile prezintă importanță pentru a stabili dacă platformele sunt sau nu nave ci calificarea acestora ca nave în considerarea legii speciale – O.G. nr.42/1997;

- Codul Civil, prin prevederile art.537, nu stabilește că platformele de foraj marin nu sunt nave, ci că acestea ar fi bunuri imobile prin destinație, concluzie discutabilă (pentru că textul de lege vizează platforme și instalații fixe de exploatare) și care nu este relevantă decât pentru alte scopuri juridice;

- nici calificarea unor bunuri ca nave și nici tratamentul lor de TVA nu depinde de clasificarea din punct de vedere contabil și modalitatea de evidențiere în evidențele contabile a bunurilor în cauză.

c) În ceea ce privește opinia preliminară prezentată de Comisia Europeană în cadrul reuniunii nr.97 a Comitetului TVA, invocată de echipa de inspecție fiscală în susținerea faptului că platformele de foraj marin .X., .X. și .X. nu se califică drept nave, Societatea afirmă că punctul de vedere respectiv este inaplicabil în speță deoarece nu a fost emisă nicio recomandare referitoare la aplicarea scutirii de TVA pentru platformele de foraj și, mai mult, opinia României a fost în contradicție cu opinia Comisiei. În plus, opinia Comisiei nu are putere juridică obligatorie spre deosebire de prevederile Directivei TVA și jurisprudența CJUE.

d) Platformele de foraj marin .X., .X. și .X. sunt nave destinate navigației maritime, cărora nu le-a fost în niciun fel limitată zona de circulație, așa cum rezultă din următoarele documente:

- Raportul .X. .X., .X. și .X. (Anexa 24 la contestație);



- Certificatele de clasă și convenție ale platformelor emise de Registrul .X. (Anexele 21 și 25 la contestație);
- Certificatele de naționalitate ale platformelor emise de Capitănia Zonală .X. în numele Guvernului Român (Anexa 27 la contestație);
- Adresa privind statutul de navă a platformelor emisă de către Biroul American al Navelor (Anexa 26 la contestație);
- Extrese din POB (Personal on Board) și înscrieri care dovedesc calificările persoanelor cu sarcini exclusiv de navigație (Anexa 28 la contestație);
- Înscrieri din care rezultă că la bordul celor X (trei) platforme se află echipamente de radio comunicații certificate în scopul asigurării unei navigații fără evenimente, echipamente deservite permanent de personal (Anexa 29 la contestație).

În ceea ce privește cea de a doua condiție, Societatea precizează că platformele de foraj marin .X., .X. și .X. au fost utilizate pentru activități economice de foraj marin, dovadă în acest sens fiind numeroasele contracte comerciale încheiate cu diverși beneficiari - constând în prestarea de servicii de forare în diverse locații din .X., Marea Mediterană și Marea Nordului, ce aparțin atât de România cât și de alte țări precum Turcia, Bulgaria, Grecia, Tunisia, Libia, Olanda, Rusia - precum și situațiile centralizatoare întocmite în legătură cu acestea (Anexa 30 la contestație).

În plus, .X. arată că potrivit concluziilor Raportului .X., platformele .X., .X. și .X. sunt nave ce au circulat fără limitări sau restricții în .X., Marea Mediterană și Marea Nordului și au fost folosite în activități de forare, defășurate exclusiv în largul mării.

Nu în ultimul rând, Societatea subliniază faptul că această condiție nu a fost contestată de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește cea de a treia condiție, Societatea susține că sunt nelegale și nefondate concluziile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora platformele în cauză au fost utilizate pentru navigația efectivă pe mare în proporție de numai 30% din totalul activității de exploatare, echipa de inspecție fiscală aflându-se într-o vădită confuzie terminologică în ceea ce privește această condiție, plecând de la premisa total eronată că trebuie demonstrat în plus că nava este „*efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare*”, în condițiile în care nici Directiva TVA și nici Codul fiscal nu prevăd o asemenea condiție.

Conform prevederilor legale, ceea ce contează este dacă platformele de foraj marin au fost *utilizate pentru derularea de activități economice efectiv și preponderent în largul mării* și nu dacă acestea au fost *utilizate efectiv și preponderent pentru navigație pe mare*.

Totodată, Societatea subliniază că, în ceea ce privește condiția de navigabilitate (deși aceasta nu este prevăzută de legislație ci „inventată” de organul fiscal), odată ajunse - prin navigație/propulsie proprie - în locul de forare platformele se ancorează în sol și încep activitatea de forare, iar prin adresa nr..X./21.03.2016 emisă de Autoritatea Navală Română este stabilit în mod clar faptul că „*pe perioada prestării activității efective de forare, caracterul de navă nu este înlăturat, aceasta menținându-și starea de navigabilitate în permanență*”.

Mai mult, Societatea arată că într-o speță similară, CJUE a concluzionat în cauza C-391/05 Jan De Nul NV vs Hauptzollamt Oldenburg că manevrele efectuate de o dragă purtătoare în cursul operațiunilor de aspirare și deversare a materialelor, respectiv deplasările inerente executării activităților de dragaj, intră în sfera de aplicare a noțiunii de

„navigație”, dispunând că scopul deplasării efectuate nu este relevant atâta timp cât este vorba de navigație ce presupune o prestație de servicii cu titlu oneros (Anexa 31 la contestație).

De asemenea, .X. învederează faptul că și în ceea ce privește conceptul de navigație pe mare, respectiv noțiunea „în largul mării” (definită prin Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, semnată la .X. la 10 decembrie 1982), acesta este îndeplinit întrucât activitățile de forare au fost derulate preponderent peste limita de .X. marine față de liniile de bază ale României, dovadă în acest sens fiind următoarele documente:

- rapoartele de mutare ale platformelor .X., .X. și .X. între locațiile în care s-au efectuat operațiuni (Anexa 32 la contestație);

- Situația centralizată cu derularea operațiunilor cu platformele .X., .X. și .X. (Anexa 30 la contestație);

- Raportul IADC privind perioada în care platformele .X., .X. și .X. au fost utilizate pentru forajul pe mare (Anexa 33 la contestație);

- Raportul .X. .X., .X. și .X. (Anexa 24 la contestație).

Astfel, conform situației centralizatoare, în perioada 2004/2005 (momentul achiziției de către .X.) – 2014 (data întocmirii situației centralizatoare), cele X (trei) platforme au fost utilizate după cum urmează:

- Platforma .X., a fost utilizată 9,5 luni la o distanță sub .X. marine de țărmul României și a funcționat 55 luni la o distanță de peste .X. marine de țărmul României;

- Platforma .X., a fost utilizată 23 luni la o distanță sub .X. marine de țărmul României și a funcționat 41 luni la o distanță de peste .X. marine de țărmul României;

- Platforma .X., a fost utilizată 31 luni la o distanță sub .X. marine de țărmul României și a funcționat 38 luni la o distanță de peste .X. marine de țărmul României,

iar situația contractelor de forare încheiate este următoarea:

- Platforma .X. - au fost încheiate 3 contracte de prestări servicii de forare la o distanță sub .X. marine de țărmul României și au fost încheiate X contracte de prestări servicii de forare la o distanță de peste .X. marine de țărmul României;

- Platforma .X. - a fost încheiat 1 contract de prestări servicii de forare la o distanță sub .X. marine de țărmul României și au fost încheiate X contracte de prestări servicii de forare la o distanță de peste .X. marine de țărmul României;

- Platforma .X. - au fost încheiate X contracte de prestări servicii de forare la o distanță sub .X. marine de țărmul României și au fost încheiate X contracte de prestări servicii de forare la o distanță de peste .X. marine de țărmul României.

În plus, Societatea precizează că procentul de 30% la care fac referire organele de inspecție fiscală este calculat fără a avea în vedere perioadele în care platformele au efectuat activități de forare, acestea fiind nelegal excluse pe baza considerentelor referitoare la faptul că platformele se aflau în poziție staționară în aceste intervale de timp.

În ceea ce privește tratamentul TVA aplicabil în cazul livrării platformelor, Societatea contestă susținerile echipei de inspecție fiscală referitoare la înființarea unui punct de lucru, ținerea evidenței contabile separate și plata impozitelor datorate statelor în ale căror ape teritoriale își desfășoară activitatea platformele de foraj marin, afirmând că

acestea nu au nicio relevanță în stabilirea regimului juridic al bunurilor care pot fi sau nu nave și nici nu pot determina regimul de TVA , care se raportează la natura juridică a bunului, nu la regimul fiscal aplicabil acestora sub alte reglementări fiscale naționale sau străine.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.144 din Codul fiscal, Societatea afirmă că acest articol nu este aplicabil în speță întrucât:

- art.144 alin.(1) lit.a) pct.7 din Codul fiscal, este aplicabil în cazul platformelor fixe care operează în apele teritoriale românești (adică în limita celor .X. marine);
- scutirea prevăzută la acest articol este una specială, aplicându-se acelor bunuri care nu se califică drept nave, or platformele .X., .X. și .X. sunt nave și prin urmare cad sub incidența prevederilor art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal;
- în cazul platformelor .X., .X. și .X., operațiunile de construcție, reparare, întreținere sau modificare se realizează numai într-un șantier naval.

### 2.2.2. Argumente privind impunerea eronată a Societății la plata impozitului cu reținere la sursă pe veniturile nerezidenților

Societatea solicită să se aibă în vedere:

- pe de o parte, având în vedere obiectul contractului și natura serviciilor prestate, precum și obiectul de activitate al societăților .X. Limited, .X. Ltd și .X. Limited, faptul că impozitul cu reținere la sursă în cotă de 5%, pentru plățile efectuate către societatea cipriotă, stabilit și achitat de .X., nu era datorat conform prevederilor legale;

- pe de altă parte, faptul că organele de inspecție fiscală au interpretat și aplicat greșit prevederile legale, stabilind în mod nelegal obligații fiscale suplimentare, ca urmare a aplicării cotei de 16%.

a) Astfel, .X. precizează că:

- în data de 01.07.2010 a intrat într-un contract cu .X., societate rezidentă în Cipru (Anexa 35 la contestație), având ca obiect prestarea de către aceasta în beneficiul său, de servicii de consultanță de afaceri, cercetare de piață, servicii logistice, servicii de intermediere a relației cu autoritățile cipriote cu privire la potențialele obligații fiscale în Cipru, precum și alte servicii la cerere;

- în data de 01.07.2010 a încheiat un contract cu societatea cipriotă .X. (Anexa 38 la contestație), având ca obiect furnizarea de servicii de consultanță de afaceri, cercetare de piață, servicii logistice, transport și proceduri vamale, asistență cu privire la taxele locale și guvernamentale, precum și alte servicii la cerere;

- în data de 10.11.2010 a încheiat un contract de angajament și consultanță cu prestatorul nerezident .X. Ltd (Anexa 41 la contestație), având ca obiect furnizarea de servicii ce constau în: identificarea de potențiali clienți din industria uleiului și gazelor care ar fi interesați de închirierea de platforme de foraj marin oferite de Societate, asistență în pregătirea ofertei tehnice de servicii către potențialii clienți prin oferirea de informații relevante despre piață, proiect, operator, susținerea în pregătirea contractului și în negocierea cu potențialul client la îndrumarea reprezentanților Societății, susținere în coordonarea fazelor de mobilizare/ demobilizare a echipamentului până la locația de forare, servicii de proiect management, precum și intermedierea în relația cu autoritățile locale pe timpul desfășurării proiectului;

- în data de 15.08.2011 a încheiat un contract cu societatea cipriotă .X. (Anexa 44 la contestație), având ca obiect prestarea de către aceasta de servicii de management de proiect, punere la dispoziție de personal specializat și supravegherea acestora în executarea sarcinilor stabilite de Societate, în calitate de contractor.

Plățile efectuate de .X. către societățile mai sus menționate au fost încadrate drept plăți de redevențe și s-a reținut impozit în cuantum de 5% în baza Convenției de evitare a Dublei Impuneri încheiate între România și Cipru, deși la momentul respectiv Societatea nu deținea certificatele de rezidență fiscală ale beneficiarilor veniturilor, acestea fiind obținute la o dată ulterioară și puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, reținerea impozitului fiind evidențiată și pe facturile primite (Anexele 36, 39, 42 și 45 la contestație).

Invocând prevederile art.118 alin.(2) din Codul fiscal, pct.13 alin.(1) și pct.15 alin.(1), alin.(1<sup>1</sup>) și alin.(1<sup>2</sup>) din Normele metodologice de aplicarea a Codului fiscal, pct.2 al Deciziei Fiscale Centrale nr.4/2006, Societatea susține că legea oferă posibilitatea aplicării prevederilor mai favorabile ale Convenției pentru Evitarea Dublei Impuneri chiar și în situația în care certificatul de rezidență fiscală este prezentat ulterior realizării venitului.

În ceea ce privește validitatea certificatelor de rezidență fiscală obținute pentru .X. Limited și .X., emise de autoritățile fiscale din Cipru în datele de 09.03.2011 și 10.02.2012, pe care organele de inspecție fiscală o contestă, Societatea susține că certificatele în cauză sunt emise și conțin elementele definitorii stabilite în conformitate cu procedurile autorităților fiscale din Cipru. În acest sens, .X. invocă prevederile pct.15 alin. (2) din Normele metodologice de aplicarea a Codului fiscal și face trimitere la un link către pagina de web a Registrului Societăților din Cipru din care rezultă că societățile cipriote în cauză au fost înregistrate pe perioada prestării serviciilor.

În ceea ce privește validitatea certificatelor de rezidență fiscală obținute pentru .X. Ltd, emise de autoritățile fiscale din Cipru în datele de 22.11.2010 și 13.08.2014, validitate pe care organele de inspecție fiscală o contestă, Societatea susține că certificatele în cauză sunt conforme cu cerințele legislației fiscale românești și, chiar dacă nu se menționează expres anul 2011, din cele două certificate, care atesta rezidența fiscală de la înființare (02.04.2009) și până în anul 2014, rezultă că și în anul 2011 .X. Ltd era rezidentă fiscal în Cipru.

Astfel, Societatea susține că deși certificatele de rezidență fiscală obținute pentru .X. Limited și .X. nu au putut fi prezentate în anul 2010, respectiv 2011 din motive obiective, societățile nerezidente sunt îndreptățite să beneficieze de prevederile Convenției de Evitare a Dublei Impuneri pentru perioada de la înregistrare, așa cum se menționează în certificate, până la data emiterii certificatelor, inclusiv 60 de zile din anul 2012, respectiv 2013.

b) Societatea precizează că după o analiză amănunțită cu privire la natura plăților efectuate către societățile cipriote, a constatat o eroare în încadrarea inițială a acestora, și anume, având în vedere natura serviciilor prestate, precum și obiectul de activitate al acestor societăți, veniturile obținute nu se încadrează în definiția redevenței conform prevederilor legale în vigoare la data plății întrucât prin prestarea acestor servicii societățile nerezidente nu au transferat niciun drept de proprietate intelectuală sau know-how.

Astfel, în temeiul prevederilor art.7 pct.28, art.115 alin.(1) lit.i), art.118 alin.(1) și alin.(3) din Codul fiscal, pct.3 și **pct.11** din Normele metodologice de aplicare a art.115 din Codul fiscal, precum și art.7 – *Beneficiile întreprinderilor* din Decretul nr.261/09.07.1982

pentru ratificarea Convenției între guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere, Societatea susține că nu numai că nu trebuia recalculat de echipa de inspecție fiscală, până la nivelul cotei de 16%, un impozit suplimentar pentru veniturile obținute din România de societățile nerezidente în cauză, ci nici nu trebuia reținut impozitul inițial de 5% de către .X..

Prin urmare, având în vedere că impozitul de 5% a fost reținut în plus față de sarcina fiscală rezultată din aplicarea prevederilor Convenției de Evitare a Dublei Impunerii, iar persoanele juridice nerezidente sunt îndreptățite să îl recupereze în baza documentelor prezentate, Societatea solicită să se stabilească în minus suma totală de .X. lei (.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei).

Totodată, Societatea învederează faptul că, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală aveau obligația să stabilească în mod corect starea de fapt fiscală și să determine aplicarea corectă a legislației fiscale, inclusiv de a stabili obligații fiscale în minus.

2.2.3. Argumente privind nelegalitatea calculării de obligații accesorii aferente creditului fiscal luat în considerare de Societate pentru impozitul reținut în Turcia și Iran ca urmare a relației contractuale cu societățile .X. și .X.

Societatea precizează că:

- în cursul anului 2009, a încheiat X (două) contracte cu societatea .X. (Anexa 47 la contestație), având ca obiect prestarea de servicii de către .X. privind forajul/intervenția și lucrări de finalizare referitor la proiectele companiei pentru clienții din .X.; pentru desfășurarea acestor contracte, Societatea a avut drept subcontractor societatea .X.;

- în cursul anului 2007, a încheiat un contract cu societatea .X. (Anexa 52 la contestație), având ca obiect prestarea de servicii de către .X. privind forajul și alte servicii conexe din contextul serviciilor de prospecțiuni pentru petrol și gaze naturale în regiunea Mării Negre.

Desfășurarea acestor contracte a generat venituri obținute din Iran și Turcia, supuse impozitului cu reținere la sursă în aceste state, aspect evidențiat și pe facturile emise (Anexele 48 și 53 la contestație), iar impozitul reținut a fost dedus din impozitul pe profit datorat în România, în conformitate cu prevederile art.31 din Codul fiscal și ale Convenției pentru Evitarea Dublei Impunerii.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv în sumă totală de .X. lei, pentru perioada cuprinsă între anul deducerii impozitului plătit în Iran, respectiv Turcia, din impozitul pe profit datorat în România și anul confirmării de către autoritățile iraniene, respectiv turce a plăților respective. Societatea susține că, deși la momentul luării în considerare a creditului fiscal era necesară existența unei dovezi de plată a impozitului cu reținere la sursă, certificată de autoritatea nerezidentă, trebuie avut în vedere că la acel moment dispunea de documente care să ateste că impozitul a fost plătit în Iran/Turcia (neconfirmate de autoritățile din Iran/Turcia), iar această condiție de formă ar fi condus la o dublă impozitare pentru perioada până la obținerea certificării, cu impact asupra fluxului de numerar și a valorii în timp a banilor.

Mai mult, Societatea precizează că pe parcursul derulării inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a primit confirmarea din partea autorităților fiscale din Iran și Turcia cu privire la plata impozitului, iar pentru obținerea de informații aceasta a procedat la suspendarea inspecției fiscale, astfel că impunerea de obligații fiscale accesorii este abuzivă, neîntemeiată dar și neconformă cu intenția celor două state implicate de a evita dubla impunere.

Totodată, Societatea reiterează argumentele prezentate în cazul veniturilor obținute de nerezidenți din România în situația prezentării certificatului de rezidență ulterior anului realizării veniturilor, respectiv că nu se impune calcularea de obligații fiscale accesorii pentru perioada în care, deși certificatul nu a fost prezentat, au fost aplicate prevederile Convenției pentru Evitarea Dublei Impuneri, afirmând că, prin analogie, același tratament se impune și în situația în speță.

#### 2.2.4. Argumente privind nelegalitatea încadrării drept venituri impozabile a veniturilor din reversări de provizioane

Societatea precizează că:

- în cursul anului 2006 a înregistrat cheltuieli cu provizioanele în sumă de .X. lei, o parte din acestea (.X. lei) fiind considerate drept deductibile în baza regulii specifice de deductibilitate din Codul fiscal (30% din valoarea creanțelor);
- în anul 2007, a reversat o parte din cheltuielile cu provizioanele, respectiv .X. lei;
- cu toate că la constituire o parte din cheltuielile cu provizionul a fost considerată nedeductibilă, cu ocazia reversării nu a considerat partea corespunzătoare drept venit neimpozabil în cursul anului 2007 (.X. lei), lucru constatat de către organele fiscale;
- diferența de cheltuieli cu provizionul (.X. lei) nu a fost reversată în cursul perioadei 2007-2011, pentru a putea genera un venit neimpozabil în sumă de .X. lei pentru anul 2008, așa cum susține echipa de inspecție fiscală, conform documentelor prezentate (Anexa 55 la contestație).

Astfel, Societatea afirmă că echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit suplimentar și obligații fiscale accesorii pentru un venit care nu a existat și prin urmare nu avea cum să fie considerat drept venit neimpozabil.

#### 2.2.5. Cu privire la erorile identificate de Societate în calculul impozitului pe profit aferent anului 2009

Societatea precizează că, urmare revizuirii calculului impozitului pe profit aferent anului 2009, a constatat o eroare de calcul în stabilirea sumei reprezentând cheltuieli de protocol nedeductibile, din cauza considerării greșite la calculul limitei de deductibilitate a întregului rulaj al contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate”

Astfel, Societatea precizează că a înregistrat în cursul anului 2009 cheltuieli de protocol în valoare totală de .X. lei, din care suma de .X. lei a fost considerată cheltuielă nedeductibilă, înscrisă la rândul 34 al declarației de impozit pe profit aferentă anului 2009, însă în mod eronat a supus limitei de deductibilitate aferentă cheltuielilor de protocol întregul rulaj al contului 623, incluzând totodată și suma considerată deja nedeductibilă.

Societatea redă modalitatea corectă de calcul a cheltuielilor de protocol deductibile și nedeductibile, conform prevederilor art.21 din Codul fiscal, și solicită

corectarea acestei erori, ajustarea bazei fiscale și reconsiderarea impozitului pe profit suplimentar, respectiv stabilirea în minus a sumei de .X. lei, plătită cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2009, dar nedatorată.

Totodată, Societatea învederează faptul că, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală aveau obligația să stabilească în mod corect starea de fapt fiscală și să determine aplicarea corectă a legislației fiscale, inclusiv de a stabili obligații fiscale în minus.

#### 2.2.6. Nelegalitatea stabilirii în sarcina Societății a obligațiilor fiscale accesorii

Având în vedere argumentele prezentate și în baza principiului *accessorium sequitur principale*, Societatea solicită anularea actelor administrative fiscale emise și în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în cuantum total de .X. lei, din care majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Totodată, în ceea ce privește penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, Societatea susține că anularea acestora se impune și pentru lipsa oricărei culpe a sa, sens în care învederează cele menționate în prezentarea situației de fapt.

Astfel, Societatea afirmă că și-a modelat conduita conform precizărilor direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, acționând cu bună-dredință și precauție.

De asemenea, Societatea solicită să se aibă în vedere natura juridică a penalităților de întârziere și scopul urmărit prin instituirea acestora, susținând faptul că spre deosebire de dobânzi, care au un caracter reparatoriu, fiind prevăzute cu scopul de a acoperi prejudiciul suferit prin lipsa de folosință a sumelor datorate, penalitățile au exclusiv natura unei sancțiuni, având așadar un caracter punitiv, or aplicarea unei sancțiuni trebuie să fie condiționată de existența unei culpe, ceea ce nu este cazul său.

În acest context, Societatea solicită să se constate că aplicarea sancțiunii constând în impunerea sa la plata penalităților de întârziere, în absența culpei, este contrară atât jurisprudenței CJUE (cauzele C-181/04 și C-183/04 .X. NE vs. Ipourgos Ikononikon, C-183/14 Salomie și Oltean) cât și a jurisprudenței naționale (Decizia ICCJ nr.X./30.09.2015, Sentința civilă nr.X./29.05.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr.X./2/2014, rămasă definitivă prin Decizia nr.X/07.04.2015) (Anexele 19, 60, 61 și 62 la contestație).

#### 2.2.7. Anularea Deciziei de impunere și nelegalitatea raportului de inspecție fiscală în privința celorlalte sume stabilite cu titlu de obligații fiscale principale și accesorii

Societatea învederează faptul că, deși argumentele de ordin substanțial nu privesc în integralitate sumele stabilite suplimentar în sarcina sa, se impune anularea în tot a titlului de creanță în raport de decăderea organului de inspecție fiscală din dreptul de a emite Decizia de impunere, ca urmare a depășirii duratei maxime prevăzute de lege pentru efectuarea inspecției fiscale, prezentând în acest sens o succintă descriere a considerentelor reținute în Raportul de inspecție fiscală și a obligațiilor fiscale principale.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.A. (.X.), organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016 care a stat la baza**

**emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016 contestate, în care au fost consemnate următoarele constatări:**

Inspekția fiscală a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2007-31.12.2011 în ceea ce privește impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice și impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți- persoane juridice, încasate până la 31.01.2014.

Perioada în care s-a desfășurat inspekția fiscală a fost 19.12.2012-27.04.2016, fiind suspendată în perioadele 20.08.2014-20.11.2014, 20.11.2014-29.09.2015, și 03.11.2015-15.02.2016.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, organele de inspekție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1. În anul 2007, .X. a înregistrat ca venit neimpozabil suma de .X. lei, reprezentând provizioane constituite din valoarea creanțelor asupra clienților, deductibile fiscal în anul 2006 și suma de .X. lei, reprezentând provizioane ore stoc constituite, omise a fi înregistrate nedeductibile, încălcând prevederile art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2. .X. a plătit către .X. Broker:

- în anul 2008, suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei);
- în anul 2009, suma de .X. lei (.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei);
- în anul 2010, suma de .X. lei (.X. lei+.X. lei+.X. lei),

reprezentând asigurări de viață în numele angajaților, sume ce nu au fost incluse în veniturile salariale și au fost considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

3. În luna decembrie 2008, .X. a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei cu amortizarea aferentă autoturismelor .X. și .X., mijloace de transport utilizate de unul din asociații societății, în favoarea acestuia, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.43 lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

4. Societatea a înregistrat în anul 2008 ca venit neimpozabil suma de .X. lei, reprezentând provizioane constituite din valoarea creanțelor asupra clienților, deductibile fiscal în anul 2006, încălcând prevederile art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

5. În luna decembrie 2008, .X. a dedus cheltuieli de publicitate în sumă de .X. lei în baza facturii nr.X./13.05.2008 emisă de .X. SRL, fără să prezinte un contract, încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

6. .X. a înregistrat drept cheltuielă deductibilă taxa de membru aferentă:

- anilor 2009 și 2010, facturată de .X. SA în sumă de .X./an (echivalent a .X. Euro, respectiv .X. Euro);
- anului 2010, facturată de: .X., în sumă de .X. Euro, .X. Ltd, în sumă de .X. și .X., în sumă de .X. (echivalent a .X. Euro),



depășind suma de .X. Euro prevăzută la art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care diferența ce depășește suma de .X. Euro reprezintă cheltuială nedeductibilă (.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei);

7. În luna septembrie 2009, Societatea a înregistrat cheltuieli de transport în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de .X. SRL, pentru care nu a prezentat documente justificative, potrivit legii, prin care să facă dovada operațiunii, încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

8. În anul 2010, .X. a înregistrat cheltuieli cu chirie și utilități în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de .X. SRL, pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori, încălcând prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată **impozit pe profit în sumă totală de .X. lei** (Anexa 13 la raportul de inspecție fiscală), și anume:

- în anul 2007, impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei x16%) ;
- în anul 2008, impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei x16%);
- în anul 2009, impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei x16%);
- în anul 2010, impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) în trimestrul I-trimestrul III și în sumă de .X. lei (.X. leix16%) în trimestrul IV.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suplimentar de plată obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, și anume **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X.lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei** (Anexa 15 la raportul de inspecție fiscală), pentru diferențele stabilite suplimentar de plată, precum și urmare constatării următoarelor deficiențe:

1. Societatea a înregistrat atât în luna ianuarie 2007 cât și în luna martie 2007 în evidența contabilă, în contul 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”, factura nr..X./11.01.2007 în valoare de .X. lei, procedând la regularizare în luna iulie 2007, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au calculat diferența de impozit pentru trimestrele I și II 2007, diferență ce a generat dobânzi;

2. La finele trimestrului I 2007, Societatea a înregistrat în evidența contabilă și în Declarația 100 cheltuiala cu impozitul pe profit în sumă de .X. lei, suma corectă fiind .X. lei (Anexa 11 la raportul de inspecție fiscală), rezultând o diferență în sumă de .X. lei, generatoare de dobânzi;

3. Urmare solicitării Direcției de Poliție Transporturi, prin adresa nr..X./17.11.2014, echipa de inspecție fiscală a verificat și relația comercială cu .X. și .X., pentru care Societatea a utilizat ca metodă de evitare a dublei impuneri în anii 2007 și 2009 metoda creditului fiscal. Având în vedere că la data respectivă inspecția fiscală era suspendată, s-a efectuat o cercetare la fața locului, fiind încheiat Procesul verbal nr..X./11.12.2014.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat:

A. Pentru anul 2007, .X., în calitate de contractor, a încheiat cu societatea .X. din Turcia contractul nr..X./2006, având ca obiect „forajul și alte servicii conexe din contextul serviciilor de prospecțiuni pentru petrol și gaze naturale în regiunea Mării Negre”.

Pentru veniturile obținute, societatea contractantă a reținut prin stopaj la sursă, în baza facturilor întocmite de .X., *withholding tax* în procent de 5%, respectiv echivalentul a .X. lei, iar .X. a înregistrat contravaloarea taxelor reținute drept cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

B. Pentru anul 2009, .X., în calitate de contractor, a încheiat împreună cu .X. cu sediul în Iran, în calitate de subcontractor, două contracte având ca obiect „forajul/intervenția și lucrări de finalizare de către contractant referitor la proiectele companiei pentru clienții din .X.” cu societatea .X. cu sediul în Iran, și anume: contractul nr..X./ 15.02.2008 pentru echipamentul de foraj Orizont și contractul nr..X./ 15.02.2008 pentru echipamentul de foraj Atlas.

Pentru veniturile obținute, societatea contractantă a reținut prin stopaj la sursă, în baza facturilor întocmite de .X., *withholding tax* în procent de 5%, precum și taxa SSO în procent de 5%, iar .X. a înregistrat contravaloarea taxelor reținute drept cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma totală reținută prin stopaj la sursă cu titlu de *withholding tax* 5% fiind de .X. Euro (.X. Euro pentru veniturile din anul 2008 și .X. Euro pentru veniturile din anul 2009).

Întrucât Societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste plata, confirmate de autoritatea fiscală din Turcia, prin adresa nr..X./22.10.2013, echipa de inspecție fiscală a solicitat Direcției Generale de Informații Fiscale informații privind atestarea impozitelor plătite în anul 2007 în Turcia. Prin adresa nr..X./19.03.2015, Direcția Generală de Informații Fiscale a transmis informațiile primite de la administrația fiscală din Turcia, conform cărora „procentul de 5% constând în impozitul pe profit a fost reținut pentru plățile efectuate de către compania .X. .X. SA, conform facturilor emise de compania din România”, suma totală reprezentând impozit plătit confirmat de autoritatea fiscală din Turcia fiind în sumă de .X. lei.

Totodată, prin adresa nr..X./17.04.2014, echipa de inspecție fiscală a solicitat Direcției Generale de Informații Fiscale informații privind atestarea impozitelor plătite în anul 2009 în Iran, fără însă să primească răspuns până la data încheierii raportului de inspecție fiscală.

.X. a prezentat ca documente justificative care să ateste plățile în Iran: „Cererile de vânzare a valutei către bancă”; adresa nr..X./ 27.05.2013 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor – Direcția Națională de Taxe și Impozite – Sucursala .X., prin care se menționează că „nu este posibilă eliberarea documentelor fiscale (...) până la finalizarea verificării grupului de experți” și prin care se confirmă plata echivalentului în riali iranieni a sumei de .X. Euro cu titlu de taxe și impozite la contractul cu .X. (fără alte date de identificare a contractantului); răspunsul la Nota explicativă și contractul de „Partnership agreement” din 15.02.2008 atașat acesteia, prin care la art.3 lit.f) se menționează că obligația de plată a SSO (contribuția pentru asigurări sociale) îi revine partenerului .X., rezultând astfel că sumele confirmate de către autoritățile fiscale iraniene reprezintă *withholding tax*.

Conform Declarației privind impozitul pe profit (cod 101) din 04.06.2009, Societatea a dedus din impozitul pe profit aferent anului 2007 drept credit fiscal extern suma de .X. lei din totalul de .X. lei, iar potrivit Declarației privind impozitul pe profit (cod

101) din 16.06.2010, Societatea a dedus din impozitul pe profit aferent anului 2009 drept credit fiscal extern suma de .X. lei.

Întrucât la data depunerii Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2007, respectiv aferent anului 2009, .X. nu deținea documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România, confirmat de autoritatea fiscală străină conform prevederilor art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că Societatea avea obligația să plătească impozitul pe profit rezultat în România fără să deducă impozitul plătit în Turcia, respectiv Iran, ulterior, la momentul primirii documentului, aceasta având dreptul să depună o declarație rectificativă conform prevederilor pct.92 din Normele metodologice de aplicare a art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a stabilit accesorii aferente (Anexa 15 la raportul de inspecție fiscală):

- impozitului pe profit datorat pentru anul 2007, de la data scadentă depunerii Declarației 101 (25.04.2008) până la data confirmării de către autoritățile fiscale din Turcia (adresa nr..X./19.03.2015), și anume dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei;

- impozitului pe profit datorat pentru anul 2009, de la data scadentă depunerii Declarației 101 (25.04.2010) până la data confirmării de către autoritățile fiscale din Iran (adresa nr..X./27.05.2013), și anume dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată deductibilă**, înscrisă în deconturile de TVA, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmare constatării următoarelor deficiențe:

1. .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./09.05.2007 emisă de .X. SA .X. și în factura nr..X./17.09.2009 emisă de .X. (.X. lei), reprezentând penalități de întârziere, încălcând prevederile art.137 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2. .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile .X./19.06.2007 emisă de .X. SA (.X. lei), .X./22.05.2008 emisă de .X. (.X. lei), nr.X./14.04.2010 emisă de .X. SRL .X. și nr..X./27.07.2011 emisă de .X. Ltd .X., reprezentând avansuri achitate pentru achiziții de bunuri și servicii neconcretizate până la data efectuării inspecției fiscale și fără ca aceste avansuri să fie stornate; în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a reîncadrat avansul acordat sub forma unui împrumut, operațiune scutită de taxă conform art.141 alin.(2) din același act normativ și fără drept de deducere sau rambursare potrivit pct.40 alin.(1) din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

3. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile nr..X..07.2007 emisă de Autoritatea Navală Română (202 lei) și nr..X./27.10.2007 emisă de .X. SRL (.X. lei), furnizori persoane neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

4. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de chirie și cazare în țară efectuate pentru persoane care nu erau salariați sau administratori, încălcând prevederile art.145 alin.(2), coroborat cu art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

5. Societatea a achiziționat active corporale fixe ce nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau scutite de taxă, așa cum prevede art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, și anume:

- teren arabil, vii, teren curți-construcții, cu factura nr..X./ 29.04.2008 emisă de .X. SA (.X.lei);
- autoturism .X., cu factura nr..X./12.08.2008 emisă de .X. din Olanda, pentru care s-a aplicat taxarea inversă în sumă de .X. lei;
- autoturism .X., cu factura nr..X./19.08.2008 emisă de .X. din Elveția, pentru care s-a aplicat taxarea inversă în sumă de .X. lei; transportul mașinii s-a efectuat de .X. conform facturii .X./30.09.2008, cu TVA în valoare de .X. lei;
- autoturism .X., cu factura nr..X./12.01.2009 emisă de .X. din Canada, cu TVA în valoare de .X. lei;
- schi jet, cu factura nr..X./25.08.2009 emisă de .X. SRL, cu TVA în valoare de .X. lei;
- schi jet, cu factura nr..X./08.07.2009 emisă de .X. din Germania, pentru care s-a aplicat taxarea inversă în sumă de .X. lei;
- schi jet, cu factura nr..X./08.07.2009 emisă de .X. din Germania, pentru care s-a aplicat taxarea inversă în sumă de .X. lei;
- ATV, cu factura nr..X./22.06.2009 emisă de .X. SRL, cu TVA în valoare de .X. lei.

6. Societatea a achiziționat autoturisme pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor nr..X./08.05.2009 emisă de .X. din Germania (s-a aplicat taxarea inversă în sumă de .X. lei), nr..X./ 19.08.2009 emisă de .X. SRL (cu TVA în valoare de .X. lei), nr..X./26.07.2010 (cu TVA în valoare de .X. lei) și nr..X./ 16.08.2010 (cu TVA în valoare de .X. lei) emise de .X. SRL și nr..X./21.09.2010 emisă de .X. SRL (cu TVA în valoare de .X. lei), supuse limitării speciale a dreptului de deducere conform art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

7. .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr..X./22.03.2009 emisă de .X. SRL, reprezentând prestări servicii pentru .X. .X., neîncadrându-se în condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

8. În baza facturii nr..X./13.05.2008 emisă de .X. SRL, reprezentând servicii de publicitate, Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără a justifica prestarea efectivă a acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, conform art.145 alin.(2) și art.134<sup>1</sup> alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

9. Pentru ambarcațiunea .X., ce nu a fost utilizată în scopul activității economice pe perioada supusă inspecției fiscale, Societatea a achitat contravaloarea bareboat, înregistrată ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit și a procedat la

taxarea inversă în sumă de .X. lei, și, de asemenea, a înregistrat cheltuieli nedeductibile în baza facturilor nr..X./31.08.2009 și nr..X./31.08.2009 emise de .X. SA, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și cheltuieli deductibile în baza facturii .X./31.10.2011 emisă de .X. SRL, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.81 alin. (5) lit.c) din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

10. .X. a înregistrat o serie de cheltuieli considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de:

- .X. lei în baza facturilor nr..X./31.08.2009, emisă de .X. SRL (.X. lei), nr..X./09.01.2010 (TVA .X. lei) și nr..X./06.10.2010 (TVA .X. lei), emise de .X. SRL, reprezentând diverse evenimente (spectacole, mese aniversare);

- .X. lei, fără însă să prezinte documente justificative din care să reiasă că achizițiile efectuate sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile,

încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

11. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de:

- .X. lei înscrisă într-un număr de X (șase) facturi emise în perioada ianuarie 2011-noiembrie 2011 de .X. SRL, respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor utilizate în alte scopuri decât cele legate de activitatea economică (concert, petrecere Sf.Valentin, petrecere seară grecească, filmări petreceri, campionat de fotbal etc.);

- .X. lei aferentă facturii nr..X./07.06.2011 emisă de General Management SRL reprezentând „servicii divertisment”,

încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

12. .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii nr..X./12.06.2009 emisă de .X. SRL, factură ce nu conține datele de identificare ale cumpărătorului, fiind încălcate astfel prevederile art.146 alin.(1) și ale art.155 alin.(5) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

13. Societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii nr..X./19.12.2009 emisă de TNT România în valoare de .X. cu TVA în sumă de .X. lei, pentru diferența de .X. lei nefiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

14. În baza contractului de servicii de consultanță nr.9/2011 încheiat cu .X. SRL, Societatea avea obligația să achite un comision de succes de 0,5% din valoarea facilității de credit obținută, respectiv un comision în sumă de .X. . În baza facturii nr..X. / 05.05.2011, .X. SRL a facturat un comision în valoare de .X. lei, echivalentul a .X., astfel că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă diferenței de .X. lei, echivalentul a .X. , Societatea nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată colectată**, înscrisă în deconturile de TVA, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmare constatării următoarelor deficiențe:

1. Societatea a emis în regim de scutire de taxă către .X. SRL facturile seria .X.IS nr..X./30.07.2009, .X./ 02.09.2009, nr..X./22.02.2010, .X./31.08.2010 și nr..X./15.06.2011 în valoare totală de .X. lei reprezentând chirie fendere pentru nave militare ale forțelor armate a statelor membre NATO, fără să dețină certificat de scutire autentificat prin semnare și ștampilare de autoritățile competente din România conform prevederilor OMEF nr.2067/2007 privind aplicarea scutirii TVA pentru personalul diplomatic, consular și pentru bunurile NATO, cu modificările și completările ulterioare, încălcând prevederile art.143 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei;

2. Societatea a refacturat către .X. Cypru (persoană impozabilă stabilită în Comunitate) cazare personal în valoare de totală de .X. lei cu facturile nr.X/17.07.2009, nr.X/31.08.2009, nr.X/04.11.2009 și nr.X/16.11.2009, pentru care nu a colectat TVA, încălcând prevederile art.152<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei;

3. În data de 31.08.2011, Societatea a emis factura (invoice) nr..X.X./31.08.2011 către .X. Ltd din Cipru, în valoare de .X. lei, reprezentând livrare de calculatoare și accesorii, fără a face dovada transportului într-un alt stat membru, încălcând astfel prevederile art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei;

4. Prin adresa nr..X./05.06.2012 (Anexa 3 la raportul de inspecție fiscală), Ministerul Administrației și Internelor – Direcția de Poliție Transporturi – Serviciul de Poliție Transporturi Maritime, în vederea soluționării dosarului penal nr..X./2012, a solicitat efectuarea unei inspecții fiscale la .X. având printre obiective modalitatea de vânzare a unor platforme petroliere către Malta.

Din verificările efectuate, a rezultat faptul că în luna mai 2008 Societatea a vândut X (trei) platforme de foraj marin către firme (părți afiliate) din Malta, fără ca platformele să fie mutate/transportate de la locul de operare, respectiv platformele .X. (.X. \$), .X. (.X.\$) și .X. (.X.\$) aflate în apele teritoriale ale României, care erau sub contracte de operare (foraj) la momentul respectiv.

La data întocmirii contractelor de vânzare cumpărare au fost încheiate de către noii proprietari contracte de bareboat pentru toate cele trei platforme de foraj, pentru chiria acestora întocmindu-se facturi începând cu luna mai 2008. În calitate de chiriaș, .X. a exploatat platformele .X. și .X. fără întrerupere în anul 2008 în .X. – România în relația cu clientul .X. .X., iar platforma .X. în relația cu .X. SA până la data de 20 mai 2008 și cu .X. SRL din data de 22 august 2008, tot în .X. – România. La data livrării, conform decontului de TVA aferent lunii mai 2008, Societatea a tratat operațiunea de vânzare ca fiind scutită de TVA conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ulterior livrării, în vederea înregistrării corecte a operațiunii de vânzare, Societatea a solicitat, prin adresa nr.X./29.06.2008, punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul TVA, din al cărei răspuns rezultă că scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal nu este aplicabilă respectivelor livrări, operațiunea de vânzare a platformelor de foraj marin fiind taxabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel că, având în vedere că facturile aferente acestor tranzacții au fost emise fără TVA, se impune corectarea acestora în conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv emiterea de facturi cu cota standard de 19% TVA (Anexa 7 la raportul de inspecție fiscală).

Urmare opiniilor contradictorii dintre Societate și echipa de inspecție fiscală, aceasta din urmă a solicitat Direcției Generale Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale un punct de vedere, comunicându-se faptul că speța a fost supusă dezbaterii în Comisia Fiscală Centrală, motiv pentru care inspecția fiscală a fost suspendată.

Până la luarea unei decizii de către Comisia Fiscală Centrală, Ministerul Finanțelor Publice a participat la cea de a 101-a reuniune a Comitetului de TVA, unde a fost prezentată opinia României, în conformitate cu mandatul nr.X./08.09.2014, cuprinsă în Memorandumul de raportare nr.X./23.10.2014 emis de Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale.

Din opinia Comisiei Europene cu privire la calificarea platformelor petroliere drept nave în scopul aplicării scutirii de TVA, prezentată în documentul de lucru nr.X, rezultă că *„(...) scutirea de la art. 148 din Directiva TVA nu poate fi aplicată platformelor de foraj, chiar dacă în Nomenclatura Combinată platformele de foraj sunt incluse în capitolul care se referă la vase, nave și structuri plutitoare”,* însă în final se precizează că *„(...) președintele Comitetului TVA a subliniat că nu se poate trage o concluzie și că poate se va discuta din nou acest aspect după ce serviciul juridic va da o opinie în cazul navelor din apele internaționale (problema ridicată de Italia), fără să se precizeze o dată certă. Menționăm că în situația în care nu se ajunge la o concluzie Comitetul TVA nu elaborează linii directoare.”*

În data de 19.08.2015, a fost emisă Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3, publicată în Monitorul Oficial nr.649/27.08.2015, iar inspecția fiscală a fost reluată începând cu data de 29.09.2015.

În susținerea punctului de vedere că platformele de foraj sunt nave destinate navigației pe mare, Societatea a depus o serie de documente (Anexa 8 la raportul de inspecție fiscală): adresa nr.X./23.07.2013 emisă de Autoritatea Navală; Raportul .X. întocmit de expertul tehnic .X.; certificate de naționalitate și clasificare a platformelor; situații centralizatoare a istoricului locațiilor celor trei platforme de foraj marin din care rezultă traseul acestora, perioada de mutare și perioada utilizată în activitatea economică.

În urma analizării documentației puse la dispoziție de către .X. și a prevederilor Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.3/19.08.2015, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că *“nu contestă faptul că platformele sunt nave în sensul O.G. nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și nici faptul că acestea sunt apte pentru a fi folosite pentru navigația maritimă nelimitată, dar consideră că pe timpul activității de forare platformele nu navigă, ele fiind staționare, iar picioarele acestora sunt coborâte, se sprijină pe fundul mării și ridică platformele (corpul plutitor) deasupra apei la o distanță de 60-70 m. (...) probele aduse de societate sunt pentru a dovedi că cele trei platforme au fost efectiv și*

*preponderent utilizate pe mare în activități economice, așa cum reiese din adresa nr.X./19.10.2015 și nu pentru a dovedi că acestea sunt utilizate efectiv și preponderent pentru navigație pe mare. Societatea pentru a dovedi ca cele trei platforme au fost efectiv și preponderent utilizate pe mare a luat în calcul atât perioada de mutare/deplasare (navigație) a platformelor cât și perioada de utilizare a acestora în activitatea economică (forare) și nu perioada efectivă de navigație (mutare/deplasare).”*

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit că livrarea platformelor nu se încadrează la scutirea prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece acestea nu sunt nave destinate navigației maritime, având în vedere următoarele:

- platformele de foraj marin sunt construcții plutitoare care, în mod normal, nu sunt destinate deplasării, conform art.23 lit.c) coroborat cu art.16 alin.(1) din O.G. nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- activitatea economică pe care o desfășoară platformele reprezintă forarea pe poziții de staționare, aceasta fiind funcția lor principală, navigarea (deplasarea) lor efectuându-se doar în perioadele de mutare;

- platformele sunt definite ca nave doar în înțelesul O.G. nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- scutirile legate de platformele de foraj (mai puțin livrarea efectivă a acestora) sunt tratate distinct la art.144 alin.(1) lit.a) pct.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- navele destinate navigației maritime (altele decât platformele de foraj) beneficiază de scutire pentru livrarea de echipamente încorporate sau utilizate pe nave, precum și pentru livrarea de carburanți și provizii destinate a fi utilizate pe nave, în baza art.143 alin.(1) lit.h) pct.1 și pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde este precizată în mod expres și livrarea navelor destinate navigației maritime;

- tratarea diferită a scutirilor în cazul navelor destinate navigației maritime și a platformelor de foraj se regăsește și în Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, și anume la art.48 alin.(1) lit.c) și lit.d), art.156 alin.(1) lit.d) și lit.e) și art.159;

- platformele de foraj marin sunt construcții industriale conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, fiind încadrate la grupa 1-*Construcții*, subgrupa 1.1.-*Construcții industriale* și nu la grupa 2 -*Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații*, subgrupa 2.3.3.-*Mijloace de transport naval*;

- platformele de foraj marin au fost înregistrate în evidența contabilă de .X. în contul 212-*Construcții*;

- platformele de foraj marin în cauză nu operează decât dacă sunt fixate la platforma continentală, ceea ce le încadrează în categoria construcțiilor fixate în pământ permanent, chiar dacă pentru a opera în zone diferite necesită să fie transportate, ele rămânând bunuri imobile provizorii pe parcursul mutării, potrivit prevederilor art.538 alin.(1) coroborat cu art.537 din Codul civil;

- opinia susținută de România în conformitate cu mandatul nr.X./08.09.2014, cuprinsă în Memorandumul de raportare nr.X./ 23.10.2014 emis de Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale este că „bunurilor imobile nu li se aplică prevederile art.148 din Directiva TVA”;

- informațiile publicate pe site-ul <http://ro.wikipedia.org/wiki/>;



- potrivit Raportului .X. întocmit de expertul tehnic .X. la solicitarea .X. *“în momentul deplasării lor spre diferite locații, platformele sunt – și au clasa tehnică în consecință – nave care navigă în regim internațional”,* concluzionând că *“platformele de foraj marin (...) sunt nave nepropulsate specializate în situația deplasării lor pe mări și oceane până la locul de destinație (...) unde efectuează forajul pe poziții staționare”;*

- definiția navigației conform DEX 2009, concluzionând că având în vedere că la amplasarea lor, picioarele acestora sunt coborâte, se sprijină pe fundul mării și ridică platforma (corpul plutitor) deasupra apei la o distanță de 60-70 m, rezultă că pe perioada desfășurării activităților de forare, acestea nu se mai deplasează, dar nici nu mai plutesc;

- evidența contabilă a activității platformelor de foraj este diferită de contabilitatea activității desfășurate de navele destinate navigației maritime utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare, în sensul că:

- după încheierea unui contract de servicii de foraj cu un partener străin, societatea deschide un punct de lucru (branch) în țara respectivă, ținând evidența tuturor operațiunilor desfășurate în acel loc, respectând legislația aceluși stat și achitând obligațiile față de statul respectiv;

- la navele destinate navigației maritime etc., evidența financiar-contabilă este ținută în statul proprietarului navei, după legislația aceluși stat.

Totodată, echipa de inspecție fiscală precizează că, deși statul român nu a stabilit criterii clare pentru a determina dacă o navă este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare, din analiza situațiilor centralizatoare întocmite de Societate pe baza jurnalelor de bord ale platformelor, a efectuat calculul perioadelor de deplasare/mutare efectuate de cele trei platforme marine începând cu data de 01.01.2007 (data de începere a perioadei verificate) până la data de 26.05.2008/27.05.2008/28.05.2008 (data de livrare a platformelor) (Anexa 9 la raportul de inspecție fiscală).

La calculul efectuat, echipa de inspecție fiscală:

- nu a luat în calcul ca și perioadă de navigație perioada în care platformele au forat în poziții de staționare;

- au luat în calcul atât perioadele parcurse de platforme până la .X. marine cât și cele peste .X. marine, rezultând că utilizarea platformelor pentru navigația efectivă pe mare nu depășește 30% din totalul activității de exploatare a acestora.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că utilizarea platformelor efectiv și preponderent este în poziție staționară pentru activitatea de forare și nu pentru navigație, aceasta fiind subsidiară față de funcția principală (forare).

Echipa de inspecție fiscală a constatat că livrările au fost declarate eronat în deconturile de TVA aferente lunii mai 2008 și regularizate în luna august 2008, respectiv în decontul de TVA aferent lunii mai 2008 au fost declarate la rândul 10 *“Livrări de bunuri și servicii scutite cu drept de deducere, cu excepția celor de la rd.1-3 și operațiuni supuse măsurilor de simplificare”*, iar în decontul lunii august 2008 au fost declarate la rândul 2 *“Regularizări livrări intracomunitare, scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal”*, întrucât vânzarea platformelor nu poate fi tratată ca livrare intracomunitară de bunuri conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume trebuia făcută dovada transportului într-un alt stat membru (art.10 alin.(1) lit.b) din OMFP nr.2222/2006).

Având în vedere prevederile art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă livrărilor de platforme în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suplimentar de plată obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, și anume **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei**, pentru diferențele stabilite suplimentar de plată, precum și urmare constatării următoarelor deficiențe ce au generat calcularea de dobânzi:

1. Factura .X./18.01.2007 emisă de .X. SA a fost înregistrată eronat în luna ianuarie cu TVA în sumă de .X. lei, fiind regularizată în luna mai 2007 cu TVA corectată în sumă de .X. lei;

2. Factura nr.X./11.01.2007 emisă de .X. SA a fost înregistrată în luna ianuarie cu TVA în sumă de .X. lei, fiind dublată în luna martie 2007 și regularizată în luna iulie 2007;

3. Factura nr.X./08.05.2007 emisă de .X. SRL a fost înregistrată eronat în luna mai 2007 cu TVA în sumă de .X. lei, fiind regularizată în luna iulie 2007;

4. În decontul lunii februarie 2007, Societatea a regularizat suma de .X. lei reprezentând TVA colectată aferentă lunii decembrie 2006.

În ceea ce privește **impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, încasate până la 31.01.2014**, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar un impozit **în sumă de .X. lei** (Anexa 18 la raportul de inspecție fiscală), urmare constatării următoarelor deficiențe:

1. .X. a încheiat:

- în data de 01.07.2010, un contract de consultanță cu .X. din Cipru;

- în data de 01.07.2010, un contract de consultanță cu .X. din Cipru;

- în data de 15.08.2011 a încheiat un contract de management de proiect cu societatea cipriotă .X.,

pentru fiecare din cele trei contracte, Societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală câte X (trei) certificate eliberate în data de 16.11.2009, respectiv în data de 17.11.2009 și în data de 23.02.2011 de Ministerul Energiei, Comerțului, Industriei și Turismului, departamentul de înregistrare a societăților și administrare judiciară din .X., în care se certifică locația sediului social, acționarii, administratorii și secretarul companiei cipriote, câte 1 (un) certificat eliberat în data de 13.11.2009, respectiv în data de 16.11.2009 și în data de 22.02.2011 de către ofițerul de înregistrare a companiilor, prin care se certifică faptul că societățile cipriote erau înregistrate de la data de 13.11.2009, respectiv de la data de 16.11.2009 și de la data de 22.02.2011, precum și certificate fiscale emise la datele de 09.03.2011 și 10.02.2012 de Ministerul de Finanțe din Republica Cipru în care nu se menționează că beneficiarii venitului au avut rezidență fiscală în Republica Cipru pe toată

perioada în care s-au realizat veniturile în România.

2. În data de 10.11.2010, Societatea a încheiat un contract de angajament și consultanță cu prestatorul nerezident X Ltd, pentru care a prezentat echipei de inspecție fiscală 2 (două) certificate fiscale emise de Ministerul de Finanțe din Republica Cipru în datele de 22.11.2010 și 13.08.2014, în care se certifică faptul că societatea cipriotă este rezidentă fiscal și este supusă impozitării în Cipru referitor la venitul din alte surse începând din data de 02.04.2009, acestea nefiind valabile pe perioada încasării veniturilor de către beneficiar.

3. Societatea a închiriat de la .X. din Emiratele Arabe Unite remorcherul de alimentare .X. cu ancoră .X. , pentru care a plătit chirie. Pentru această activitate economică, Societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală emis în data de 02.10.2013 de Ministerul de Finanțe al Guvernului .X. în care este menționat faptul că este valabil un an începând cu data de 02.10.2013, fără însă să fie menționat faptul că beneficiarul venitului a avut rezidență fiscală în Emiratele Arabe Unite pe perioada în care s-au realizat veniturile în România.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că au fost încălcate prevederile art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.15 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, fapt pentru care nu sunt aplicabile prevederile Decretului nr.261/09.07.1982 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul R.S.R. și guvernul Republicii Cipru guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere, respectiv prevederile Acordului încheiat între Guvernul .X. și Guvernul României pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale în legătură cu impozitul pe venit și capital semnat în data de 11.04.1993, procedând la recalcularea impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice, în cotă de 16%.

4. Pentru relația comercială desfășurată cu .X. , Societatea nu a prezentat niciun document, încălcând astfel prevederile art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 alin.(9) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice, în cotă de 16%.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suplimentar de plată obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, încasate până la 31.01.2014, și anume **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

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

**A. În ceea ce privește aspectele procedurale:**

**A.1. Referitor la excepția invocată de către societate privind nulitatea absolută a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016 emisă de Direcția Generală de**

Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, în temeiul prevederilor art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, motivată de faptul că, pe de o parte, durata maximă de 6 luni pentru efectuarea inspecției fiscale, prevăzută la art.104 alin.(2) din actul normativ mai sus menționat, a fost depășită cu cel puțin 1 an 11 luni și 13 zile, iar pe de altă parte, faptul că decizia de impunere nu a fost semnată de către toți membrii echipei de inspecție fiscală și păstrarea doamnei .X. în cadrul echipei de inspecție fiscală, ulterior admiterii cererii de recuzare, se rețin următoarele:

Potrivit art.104 alin.(1)-alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.*

*(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.*

*(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).”,*

coroborat cu art.2 lit.c) și lit.k) din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, conform căroră:

*„Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:*

*c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;*

*k) pentru solicitarea de informații sau documente de la alte instituții sau terți, în legătură cu obiectul inspecției fiscale, ori pentru finalizarea altor acțiuni de control la același contribuabil care pot influența rezultatele inspecției fiscale în curs;”.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, se reține că la pct.7 *Perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală* este precizat “de la data 19/12/2012 până la data 27/04/2016”, iar la pct.9 *Perioade de suspendare* este menționat: „De la data de 20/11/2014 la data 29/09/2015 Nr.comunicare suspendare 35-20/11/2014; De la data de 20/08/2014 la data 20/11/2014 Nr.comunicare suspendare 2-20/08/2014; De la data de 03/11/2015 la data 15/02/2016 Nr.comunicare suspendare 59-03/11/2015”, suspendarea inspecției fiscale fiind întemeiată în baza prevederilor art.2 lit.c) și lit.k) din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, așa cum rezultă din comunicările de suspendare mai sus menționate.

Având în vedere cele reținute mai sus, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, rezultă că, într-adevăr, durata inspecției fiscale a depășit termenul de 6 luni prevăzut de normele legale anterior citate. Cu toate acestea, acest termen stipulat la art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, invocat de contestatară, este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu este decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere înăuntrul termenului de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale (excepția referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale suplimentare pentru anii 2007, 2008 și 2009 a fost, de asemenea, ridicată de Societate, urmând să fie tratată distinct la cap.III, lit.A.2.

din prezenta decizie).

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarei. În acest sens, s-a pronunțat și Curtea de Apel .X. prin Sentința civilă nr..X./2014, rămasă definitivă.

Invocarea de către Societate a jurisprudenței naționale, în spețe similare sub aspectul depășirii duratei maxime prevăzută pentru desfășurarea inspecției fiscale, respectiv Sentința civilă nr..X./2015 emisă de Curtea de Apel .X.-Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal și Sentința civilă nr.X./02.02.2015 emisă de Curtea de Apel .X.-Secția Contencios Administrativ și Fiscal, nu poate fi reținută în condițiile în care nu există o practică constantă a instanțelor de judecată, în acest sens se are în vedere Sentința civilă nr..X./2014 pronunțată de Curtea de Apel .X., rămasă definitivă.

Referitor la invocarea art.185 alin.(1), teza finală din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că potrivit alin.(1):

*“(1) Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.”*

Prin urmare, nerespectarea termenului atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel, or potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că „actul administrativ fiscal emis [...] prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.”

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile Anexei 2 Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice" din O.P.A.N.A.F. nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane

juridice", decizia de impunere se întocmește de către echipa de inspecție, se avizează de șeful de serviciu și se aproba de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Astfel, din analiza Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016, se reține că aceasta este aprobată, prin semnare și ștampilare, de către conducătorul activității de inspecție fiscală, respectiv director general adjunct .X., avizată de șeful de serviciu, prin semnare și întocmită de către echipa de inspecție fiscală, fiind semnată de către 5 (cinci) din cei 7 (șapte) membri ai echipei desemnați pe perioada desfășurării inspecției fiscale, potrivit ordinilor de serviciu detaliate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016.

Faptul că decizia de impunere nu a fost semnată de către 2 (doi) membri ai echipei de inspecție fiscală, respectiv doamnele .X. și .X., potrivit celor invocate de Societate, nu este de natură a atrage nulitatea titlului de creanță, în condițiile în care, așa cum s-a reținut mai sus, în acesta este menționat numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, respectiv .X., în calitate de director general adjunct, și mai mult în condițiile în care acest lucru a fost impus de faptul că finalizarea inspecției fiscale s-a realizat fără participarea celor doi membri ai echipei de inspecție fiscală, și anume prin Decizia nr.X./25.03.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, a fost admisă cererea de recuzare depusă de .X. împotriva consilierul superior .X., aspect de altfel învederat chiar de Societate, iar urmare cererii înregistrate la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.X./09.02.2016, aprobată de conducerea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv directorul general adjunct, în calitate de coordonator al activității de inspecție fiscală, consilierul .X. a ieșit din procedura de administrare la .X..

Totodată, față de aspectele arătate de Societate cu privire la faptul că, în secțiunea finală a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, doamna .X. figurează ca membru al echipei de inspecție fiscală, deși cererea de recuzare a fost admisă cu consecința excluderii din echipa de inspecție fiscală, concluzionând că aceasta a participat în continuare la procesul de deliberare și adoptare a unei decizii, iar această conduită este vădit ilegală, concluzia este neîntemeiată și nefundamentată, în condițiile în care, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, doamna .X., având funcția de consilier, a fost desemnată/ împuternicită, împreună cu alți 2 (doi) membri, în baza Ordinului de serviciu nr.X./17.12.2012 să efectueze inspecție fiscală la .X., pentru ca ulterior, prin Decizia nr.X./25.03.2014, să fie recuzată urmare cererii depuse de .X., iar, așa cum s-a reținut mai sus și s-a învederat de altfel și de către contestatară, decizia de impunere nu a fost semnată de către consilierul .X..

Prin urmare, având în vedere că, potrivit celor menționate mai sus, argumentele aduse de contestatară nu au fost de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emisă în cauză, excepția ridicată de Societate nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

**A.2. În ceea ce privește excepția ridicată de Societate referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale suplimentare pentru anii 2007, 2008 și 2009,** susținând că, în conformitate cu prevederile art.23, art.91 alin.(1) și alin.(2), art.92 alin.(2) lit.a) și lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și prevederile art.111 alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, inspecției fiscale desfășurate cu depășirea duratei maxime prevăzută de dispozițiile art.104 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală nu îi poate fi recunoscut efectul suspensiv al termenului

de prescripție, se rețin următoarele:

Potrivit art.98 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în speță:

*“(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).”*

Totodată, potrivit art.91 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

*„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”*

iar potrivit art.23:

*“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”*

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, potrivit art.92 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

*b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspekției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspekției fiscale;*

*c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspekției fiscale;*

*d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.”*

iar potrivit art.102 alin.(6) din același act normativ:

*„(6) Data începerii inspekției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspekție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspekției fiscale - care este data menționată în registrul unic de control - și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a

efectuării inspecției fiscale.

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, având în vedere, în cadrul acestui termen de prescripție, întreruperile și suspendările stipulate în cuprinsul aceluiași legi care prevăd termenul de prescripție.

Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului acesteia ce constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul cât durează situația ce îl pune pe titularul dreptului material la acțiune în imposibilitatea de a acționa. După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.

Astfel, așa cum s-a reținut mai sus, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

*“Depunerea declarațiilor de impozit pe profit*

*(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”*

Astfel, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 *”Declarație privind impozitul pe profit”*.

Prin urmare, pentru impozitul pe profit aferent anului 2007 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2008, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală a început să curgă de la data de 01.01.2009 și s-ar fi împlinit la data de 31.12.2013 dacă acesta nu ar fi fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

*“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”*

În conformitate cu aceste prevederi, termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată aferent fiecărei perioade fiscale este data de 25 inclusiv a



lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Astfel, în condițiile în care perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată era luna calendaristică, având în vedere cele de mai sus rezultă că:

- pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunilor ianuarie 2007 - noiembrie 2007, pentru care termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată este data de 25 inclusiv a lunii următoare (pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii noiembrie 2007 termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată fiind data de 25.12.2007), termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01 ianuarie 2008 și s-ar fi împlinit la data de 31.12.2012 dacă acesta nu ar fi fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2007, pentru care termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată este data de 25.01.2008, termenul de prescripție a început să curgă de la 01 ianuarie 2009 și s-ar fi împlinit la data de 31.12.2013 în condițiile în care acesta nu ar fi fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC.X./23.05.2016, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de 19.12.2012, fiind înregistrată, în conformitate cu dispozițiile art.105 alin.(7), teza II din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare - *“începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control”* -, iar Decizia de impunere nr.F-MC 185, contestată în cauză, a fost emisă la data de 23.05.2016.

Prin urmare, termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de 01.01.2008 (în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă lunilor ianuarie 2007 - noiembrie 2007), respectiv 01.01.2009 (în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2007 și taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2007) a fost suspendat pe perioada 19.12.2012 (data începerii inspecției fiscale) - 23.05.2016 (data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale), astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată aferente anului 2007 nu era prescris la data emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de Societate nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

Invocarea de Societate a art.111 alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât speței îi sunt incidente prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, potrivit art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la susținerea Societății privind faptul că nu poate fi recunoscut efectul suspensiv al termenului de prescripție întrucât inspecția fiscală a fost efectuată cu

depășirea duratei maxime prevăzute de art.104 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi reținută având în vedere faptul că suspendarea termenului de prescripție prevăzută de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală nu este condiționată de durata desfășurării inspecției fiscale.

Având în vedere cele explicitate și reținute mai sus cu privire la faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente anului 2007 nu era prescris la data emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016, în mod similar, rezultă că nici pentru anii 2008 și 2009 acest drept nu era prescris.

**A.3. În ceea ce privește solicitarea Societății referitoare la anularea actelor administrative fiscale emise, motivată de faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat cu încălcarea prevederilor art.39 și art.40 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv de o echipă de inspecție fiscală ai cărei membri se aflau în conflict de interese,** din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, urmare aspectelor învederate de Societate, se reține că .X., prin adresa nr..X./21.02.2014, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./ 26.02.2014, a formulat cererea de recuzare împotriva inspectorilor fiscali .X., .X. și .X., membri ai echipei de inspecție fiscală.

Urmare cererii de recuzare, prin Decizia nr..X./25.03.2014, Directorul general al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, competent în cauză, a admis cererea de recuzare depusă de .X. împotriva consilierul superior .X..

Prin adresa din data de 12.01.2015, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.AIF .X./12.01.2015, consilierul superior .X. a formulat cerere de abținere, ce a fost respinsă de Directorul general al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin Decizia nr..X./26.03.2015, iar prin adresa înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.AIF .X./12.01.2015, membrii echipei de inspecție fiscală: .X. au formulat cerere de abținere, ce a fost respinsă de Directorul general al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin Decizia nr..X./26.03.2015.

Ulterior, urmare cererii înregistrate la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..X./09.02.2016, aprobată de conducerea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv directorul general adjunct, în calitate de coordonator al activității de inspecție fiscală, consilierul .X. a ieșit din procedura de administrare la .X..

De asemenea, potrivit celor consemnate la *Cap.VI-Discuția finală cu contribuabilul* din raportul de inspecție fiscală, în data de 23.03.2016, când echipa de inspecție fiscală s-a prezentat la sediul .X. pentru a înainta proiectul de raport de inspecție fiscală și înștiințarea pentru discuția finală, a fost transmisă pe e-mail-ul șefului de serviciu solicitarea Societății, prin avocat, privind recuzarea echipei de inspecție fiscală și a șefului de serviciu, ulterior primită și înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..X./25.03.2016.

Prin Decizia nr..X./08.04.2016, Directorul general al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, competent în cauză, a respins cererea de recuzare mai sus menționată, motivată de faptul că toate aspectele invocate de Societate nu reprezintă conflicte de interese, așa cum se precizează în cererea de recuzare, și nu sunt de natură să influențeze organele de inspecție fiscală să examineze obiectiv și în limitele stabilite de prevederile legale.

Potrivit celor precizate prin contestație, împotriva acestei decizii, Societatea a formulat acțiune în instanță, fiind înregistrat pe rolul Curții de Apel .X. dosarul nr..X./2016.

Așa cum rezultă din informațiile publicate de Ministerul Justiției pe Portalul instanțelor de judecată, Curtea de Apel .X., în dosarul nr..X./2016, înregistrat în data de 19.04.2016 la Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, prin Hotărârea nr.181/06.10.2016, a luat act de renunțarea reclamantei la judecata cauzei, cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Totodată, în conformitate cu prevederile legale invocate de Societate, respectiv art.39 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Funcționarul public din cadrul organului fiscal implicat într-o procedură de administrare se află în conflict de interese, dacă:*

*a) în cadrul procedurii respective acesta este contribuabil, este soț/soție al/a contribuabilului, este rudă până la gradul al treilea inclusiv a contribuabilului, este reprezentant sau împuternicit al contribuabilului;*

*b) în cadrul procedurii respective poate dobândi un avantaj ori poate suporta un dezavantaj direct;*

*c) există un conflict între el, soțul/soția, rudele sale până la gradul al treilea inclusiv și una dintre părți sau soțul/soția, rudele părții până la gradul al treilea inclusiv;*

*d) în alte cazuri prevăzute de lege.”*

iar potrivit art.40 din același act normativ:

*“(1) Funcționarul public care știe că se află în una dintre situațiile prevăzute la art. 39 este obligat să înștiințeze conducătorul organului fiscal și să se abțină de la îndeplinirea procedurii.*

*(2) În cazul în care conflictul de interese se referă la conducătorul organului fiscal, acesta este obligat să înștiințeze organul ierarhic superior.*

*(3) Abținerea se propune de funcționarul public și se decide de îndată de conducătorul organului fiscal sau de organul ierarhic superior.*

*(4) Contribuabilul implicat în procedura în derulare poate solicita recuzarea funcționarului public aflat în conflict de interese.*

*(5) Recuzarea funcționarului public se decide de îndată de către conducătorul organului fiscal sau de organul fiscal ierarhic superior. Decizia prin care se respinge cererea de recuzare poate fi atacată la instanța judecătorească competentă. Cererea de recuzare nu suspendă procedura de administrare în derulare.”*

Prin urmare, în conformitate cu aceste prevederi legale, se reține că, în situația constatării existenței unui conflict de interese a funcționarului public implicat în procedura de administrare, conducătorul organului fiscal/organul ierarhic superior decide, după caz, abținerea funcționarului public sau, urmare solicitării contribuabilului de asemenea implicat în procedura în derulare, recuzarea funcționarului public.

Totodată, se reține că, în situația în care cererea de recuzare a fost respinsă, contribuabilul implicat are posibilitatea să atace actul administrativ emis la instanța judecătorească competentă, asigurându-se astfel accesul liber la justiție în scopul apărării intereselor sale, însă, conform reglementărilor procedurale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, formularea cererii de recuzare nu suspendă procedura de administrare în derulare, adică nu este de natură a împiedica finalizarea inspecției fiscale și, pe cale de consecință, întocmirea raportului de inspecție fiscală ce

cuprinde constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate și, după caz, în funcție de consecințele fiscale, emiterea deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate.

Așadar, având în vedere cele de mai sus, respectiv prevederile legale anterior citate raportate la demersurile și acțiunile întreprinse de Societate cu privire la recuzarea echipei de inspecție fiscală și a conducătorului acesteia, precum și la deciziile emise de conducătorul organului fiscal/ organul ierarhic superior, cu soluții atât de respingere cât și de admitere, solicitarea Societății privind anularea actelor administrative fiscale emise nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care consecința derulării acțiunii de inspecție fiscală în procedura de administrare este întocmirea raportului de inspecție fiscală, în speță a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, și emiterea, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate, a deciziei de impunere, în speță a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

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

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
  - penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
  - taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;
  - dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
  - penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care Societatea, deși contestă obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere pentru aceste sume, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.**

**În fapt**, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, pentru anii 2007, 2008 (parțial) și 2010, impozit pe profit în sumă totală de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, având în vedere următoarele deficiențe constatate:

1. În anul 2007, .X. a înregistrat ca venit neimpozabil suma de .X. lei, reprezentând provizioane constituite din valoarea creanțelor asupra clienților deductibile fiscal în anul 2006 și suma de .X. lei, reprezentând provizioane ore stoc constituite, omise a

fi înregistrate nedeductibile, încălcând prevederile art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2. .X. a plătit către .X. Broker, în anii 2008 și 2010, suma totală de .X. (.X. lei+.X. lei), reprezentând asigurări de viață în numele angajaților, sume ce nu au fost incluse în veniturile salariale și au fost considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

3. În luna decembrie 2008, .X. a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei cu amortizarea aferentă autoturismelor .X. și .X., mijloace de transport utilizate de unul din asociații societății, în favoarea acestuia, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.43 lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

4. În luna decembrie 2008, .X. a dedus cheltuieli de publicitate în sumă de .X. lei în baza facturii nr.X./13.05.2008 emisă de .X. SRL, fără să prezinte un contract, încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

5. .X. a înregistrat drept cheltuielă deductibilă taxa de membru aferentă anului 2010 facturată de .X. SA (.X./an), de .X. (.X. Euro), .X. Ltd (.X.) și .X. (.X.), depășind suma de .X. Euro prevăzută la art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care diferența ce depășește suma de .X. Euro reprezintă cheltuielă nedeductibilă (.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei);

6. În anul 2010, .X. a înregistrat cheltuieli cu chirie și utilități în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de .X. SRL, pentru persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori, încălcând prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

7. Societatea a înregistrat atât în luna ianuarie 2007 cât și în luna martie 2007 factura nr.X./11.01.2007 în valoare de .X. lei, procedând la regularizare în luna iulie 2007, iar în trimestrul I 2007, a înregistrat în evidența contabilă și în declarația 100 cheltuielă cu impozitul pe profit în sumă de .X. lei, suma corectă fiind .X. lei, rezultând o diferență în sumă de .X. lei, operațiuni ce au generat calcularea de dobânzi.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, urmare constatării următoarelor deficiențe:

1. .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă:

- penalităților de întârziere facturate de diverși furnizori, încălcând prevederile art.137 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- avansurilor achitate pentru achiziții de bunuri și servicii neconcretizate până la data efectuării inspecției fiscale și fără ca aceste avansuri să fie stornate, operațiuni reîncadrate de echipa de inspecție fiscală în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutite de taxă conform art.141 alin.(2) din același act normativ și fără drept de deducere sau rambursare potrivit pct.40 alin.(1) din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a

Legii nr.571/2003;

- facturilor emise de diverși furnizori persoane neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art.126 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuielilor de chirie și cazare în țară efectuate pentru persoane care nu erau salariați sau administratori, încălcând prevederile art.145 alin.(2), coroborat cu art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- achiziționării de active corporale fixe (teren arabil, vii, teren curți-construcții, autoturisme mărcile .X., .X., .X., schi jet, ATV etc.) ce nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau scutite de taxă, conform art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ori erau supuse limitării speciale a dreptului de deducere conform art.145<sup>1</sup> alin.(1) din același act normativ;

- serviciilor prestate pentru .X. .X., fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- serviciilor de publicitate, fără a justifica prestarea efectivă a acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, conform art.145 alin.(2) și art.134<sup>1</sup> alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- achizițiilor de la diverși furnizori, pentru care Societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.81 alin.(5) lit.c) din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

- serviciilor utilizate în alte scopuri decât cele legate de activitatea economică (concert, petrecere Sf.Valentin, petrecere seară grecească, filmări petreceri, campionat de fotbal etc.), fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- unei facturi fără datele de identificare ale cumpărătorului, încălcând prevederile art.146 alin.(1) și ale art.155 alin.(5) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- unei facturii emise de X România, precum și diferenței de comision facturat în plus de .X. SRL, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2. .X. nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă:

- chiriei de fendere facturate pentru navele militare ale forțelor armate a statelor membre NATO, în condițiile în care nu deținea certificat de scutire autentificat prin semnare și ștampilare de autoritățile competente din România conform prevederilor OMEF nr.2067/2007 privind aplicarea scutirii TVA pentru personalul diplomatic, consular și pentru bunurile NATO, cu modificările și completările ulterioare, încălcând prevederile art.143 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- refacturării de cazare personal către .X. Cypru, încălcând prevederile art.152<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare;

- livrării de calculatoare și accesorii către .X. Ltd din Cipru, în condițiile în care nu a făcut dovada transportului într-un alt stat membru, încălcând astfel prevederile art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

3. .X. a înregistrat eronat taxa pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de diverși furnizori, procedând la regularizarea acesteia în lunile următoare, iar în decontul lunii februarie 2007 a regularizat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii decembrie 2006, operațiuni ce au generat calcularea de dobânzi.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice în sumă de .X. lei (prin recalcularea impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice în cotă de 16%) și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, urmare constatării următoarelor deficiențe:

- .X. a închiriat de la .X. din Emiratele Arabe Unite remorcherul de alimentare .X. cu ancoră .X. , prezentând certificatul de rezidență fiscală emis în data de 02.10.2013 de Ministerul de Finanțe al Guvernului .X. în care este menționat faptul că este valabil un an începând cu data de 02.10.2013, fără însă să fie menționat faptul că beneficiarul venitului a avut rezidență fiscală în Emiratele Arabe Unite pe perioada în care s-au realizat veniturile în România, iar

- pentru relația comercială desfășurată cu .X. , Societatea nu a prezentat niciun document,

încălcând astfel prevederile art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.15 alin.(2), respectiv pct.12 alin.(9) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Prin contestația formulată, deși .X. contestă integral obligațiile fiscale principale (impozit pe profit în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei) și accesorii stabilite suplimentar de plată în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016, nu a înțeles ca pe fondul cauzei să prezinte motivele de fapt și de drept în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei, a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și a obligațiilor fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei.

**În drept**, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

*„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori*

respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

precum și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, potrivit constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, prezentate detaliat în situația de fapt, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a prezentat situația de fapt, nu a adus argumente și nu a invocat niciun articol de lege în susținerea propriei cauze.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului.

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



administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *"motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că Societatea, deși contestă integral obligațiile fiscale principale (impozit pe profit în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei) și accesorii stabilite suplimentar de plată în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, și întrucât *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei.**

**C. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;

● penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare în anul 2008 a impozitului pe profit în cuantumul mai sus menționat, urmare încadrării drept venituri impozabile a provizioanelor constituite din valoarea creanțelor asupra clienților, deductibile fiscal în anul 2006, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat o altă situație de fapt decât cea constatată de organul de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea a înregistrat în anul 2008 ca venit neimpozabil suma de .X. lei, reprezentând provizioane constituite din valoarea creanțelor asupra clienților, deductibile fiscal în anul 2006, încălcând prevederile art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%) și au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, .X. susține că echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit suplimentar și obligații fiscale accesorii pentru un venit care nu a existat și prin urmare nu avea cum să fie considerat drept venit neimpozabil, detaliind în acest sens operațiunile înregistrate și atașând în Anexa 55 documente care să ateste nereversarea diferenței de cheltuieli cu provizioanele înregistrate în anul 2006.

**În drept**, potrivit art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:*

*c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;”*

iar conform pct.20 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:

*“20. Sunt considerate venituri neimpozabile veniturile prin care se recuperează cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, cum sunt: rambursările de impozit pe profit plătit în perioadele anterioare, restituirea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, veniturile din anularea unor provizioane care au fost considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor și altele asemenea.”*

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus citate, veniturile din (i) anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, (ii) reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere și (iii) recuperarea cheltuielilor nedeductibile sunt venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil.

Cu alte cuvinte, sunt venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil veniturile rezultate din reducerea sau anularea unor provizioane care au fost considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Cap.II (Impozit pe profit) din prezenta decizie și preluate la situația de fapt, .X. a înregistrat în anul 2008 ca venit neimpozabil suma de .X. lei, reprezentând provizioane constituite din valoarea creanțelor asupra clienților, deductibile fiscal în anul 2006.

Față de constatările organelor de inspecție fiscale, Societatea, prin contestația formulată, susține că în cursul anului 2006 a înregistrat cheltuieli cu provizioanele în sumă de .X. lei, o parte din acestea, respectiv suma de .X. lei, fiind considerate drept deductibile în baza regulii specifice de deductibilitate din Codul fiscal (30% din valoarea creanțelor), iar în anul 2007 a reversat o parte din cheltuielile cu provizioanele, și anume în sumă de .X. lei. Totodată, Societatea precizează că deși la constituire o parte din cheltuielile cu provizionul a fost considerată nedeductibilă, cu ocazia reversării nu a considerat partea corespunzătoare drept venit neimpozabil în cursul anului 2007 (.X. lei), lucru constatat de altfel și de către organele fiscale, astfel că diferența de cheltuieli cu provizionul (.X. lei) nu a fost reversată în cursul perioadei 2007-2011, pentru a putea genera un venit neimpozabil în sumă de .X. lei pentru anul 2008, sens în care atașează în cadrul Anexei 55 la contestație, în copie, o serie de documente, și anume Declarația privind impozitul pe profit (Cod 101) pentru anul 2008, rectificativă, din data de

27.03.2009 și două situații tabelare (fără titlu – n.n.).

Astfel, din analiza documentelor depuse de Societate, respectiv din Declarația privind impozitul pe profit (Cod 101) pentru anul 2008, rectificativă, din data de 27.03.2009, se reține că la rândul 21-*Alte venituri neimpozabile* este înscrisă suma de .X. lei, sumă ce se regăsește și la rubrica *Credit* din situația întocmită pentru contul 781-*Venituri din provizioane*, perioadă martie-decembrie 2008 (având următoarele rubrici: *Data, Cont, Nr.doc., Nr.ref., Explicație, Coresp., Debit, Credit, Sold debit*).

Totodată, din analiza celei de a doua situații (având următoarele rubrici: *Cont creanță, Denumire client, Sumă valută, Sumă lei, Cont provi., Sume provizionate, Sume reversate 2007, Sume rămase în sold*), se reține că pentru clienții .X. SA Suc...X.

- totalul sumelor provizionate este de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă provizioane deductibile în cotă de 30% pentru anul 2006;
- total sume reversate în anul 2007: .X. lei, din care în cotă de 30%: .X. lei;
- total sume rămase în sold: .X. lei, din care în cotă de 30%: .X. lei.

Din analiza comparativă a celor două situații prezentate de Societate, se reține că în ceea ce privește clienții mai sus menționați, respectiv pentru creanțele asupra acestor clienți pentru care au fost constituite provizioane (deductibile) în anul 2006, nu se regăsesc, potrivit rubricii *Explicație*, în situația privind reversările de provizioane.

Mai mult, așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că în anul 2007 .X. a înregistrat ca venit neimpozabil suma de .X. lei, reprezentând provizioane constituite din valoarea creanțelor asupra clienților deductibile fiscal în anul 2006, sumă ce se regăsește și în cea de a doua situație întocmită de Societate.

Având în vedere pe de o parte constatările în speță ale organelor de inspecție fiscală, iar pe de altă parte susținerile și argumentele Societății, se reține că în cauză se relevă o altă situație de fapt decât cea constatată de echipa de inspecție fiscală.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală precizează că în anul 2006 societatea a constituit în contul 68140100 provizioane în sumă de totală de .X. lei, din care .X. lei provizioane din valoarea creanțelor asupra clienților, deductibile fiscal 30%, respectiv în sumă de .X. lei, iar în anul 2007 a reversat provizioane în valoare de .X. lei, din care provizioane din valoarea creanțelor asupra clienților aferente anului 2006 și care au fost deductibile fiscal, în sumă de .X. lei, însă pentru diferența de .X. lei (.X. lei-.X. lei) societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente care să ateste nereversarea diferenței de cheltuieli cu provizioanele înregistrate în anul 2006, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a propus reanalizarea acestui capăt de cerere.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea operațiunilor în speță, luând în considerare înregistrările efectuate de Societate în legătură cu reversarea de provizioane și veniturile neimpozabile, respectiv analizarea tuturor documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt

fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”,** urmând ca organul fiscal emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

#### **D. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare în anul 2009 a impozitului pe profit în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care, deși pentru acest debit stabilit suplimentar Societatea nu își motivează în fapt și în drept contestația, invocă obligația organelor de inspecție fiscală în stabilirea corectă a bazei de impunere urmare identificării de erori în calculul impozitului pe profit aferent anului 2009, reprezentând erori de calcul în stabilirea sumei reprezentând cheltuieli de protocol nedeductibile.**

**În fapt,** urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată pentru anul 2009 impozit pe profit în sumă totală de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, având în vedere următoarele deficiențe constatate:

1. .X. a plătit către .X. Broker, în anul 2009, suma .X. lei, reprezentând asigurări de viață în numele angajaților, sume ce nu au fost incluse în veniturile salariale și au fost considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2. .X. a înregistrat drept cheltuială deductibilă taxa de membru aferentă anului 2009 facturată de .X. SA (.X./an), depășind suma de .X. Euro prevăzută la art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care diferența ce depășește suma de .X. Euro reprezintă cheltuială nedeductibilă (.X. lei);

3. În luna septembrie 2009, Societatea a înregistrat cheltuieli de transport în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de .X. SRL, pentru care nu a prezentat documente justificative, potrivit legii, prin care să facă dovada operațiunii, încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deși, prin contestația formulată, .X. contestă integral impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente stabilite suplimentar de plată în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016, nu a înțeles ca pe fondul cauzei să prezinte motivele de fapt și de drept în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei, aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, precum și a obligațiilor fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei.

Totuși, Societatea invocă identificarea de erori în calculul impozitului pe profit aferent anului 2009, constând în erori de calcul în stabilirea sumei reprezentând cheltuieli de protocol nedeductibile, învederând faptul că, în conformitate cu prevederile art.94 alin. (2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală aveau obligația să stabilească în mod corect starea de fapt fiscală, respectiv baza de impunere și să determine aplicarea corectă a legislației fiscale, inclusiv de a stabili obligații fiscale în minus. În acest sens, Societatea redă modalitatea corectă de calcul a cheltuielilor de protocol deductibile și nedeductibile, conform prevederilor art.21 din Codul fiscal, atașând la Anexa 56 documente justificative, și solicită corectarea acestei erori, ajustarea bazei fiscale și reconsiderarea impozitului pe profit suplimentar, respectiv stabilirea în minus a sumei de .X. lei, plătită cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2009, dar nedatorată.

**În drept**, potrivit art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”,*

iar conform alin.(2) al aceluiași articol, *„în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din*

evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Totodată, potrivit art.131 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”

Potrivit acestor prevederi legale inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, iar organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei activități, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată și/sau stabilită. Rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție

fiscală vor fi consemnate în scris într-un raport de inspecție fiscală, care va sta la baza emiterii (i) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare, (ii) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale și (iii) deciziei de modificare a bazelor de impozitare, dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Mai mult, potrivit pct.2 al Cap.III din Anexa 2 – Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

*“În acțiunea de inspecție fiscală sunt avute în vedere următoarele obiective principale:*

*- verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

*- verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor;*

*- verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;(...)*

*- verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și a tratamentului fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;(...)”*

Potrivit constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Capitolul II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit în sumă totală de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente, urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor cu taxa de membru, de transport și asigurări de viață în numele angajaților, în sumă totală de .X. lei.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că Societatea, deși contestă integral obligațiile fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar de plată în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016, nu aduce argumente cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor care au condus la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit aferent anului 2009, rezultând astfel că .X. este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală, singura critică adusă acestor constatări fiind identificarea de erori în calculul impozitului pe profit aferent anului 2009, și anume Societatea precizează că, urmare revizuirii calculului de impozit pe profit aferent anului 2009, a constatat o eroare de calcul în stabilirea sumei reprezentând cheltuieli de protocol nedeductibile, din cauza considerării greșite la calculul limitei de deductibilitate a întregului rulaj al contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate”.

Mai exact, Societatea precizează că a înregistrat în cursul anului 2009 cheltuieli de protocol în valoare totală de .X. lei, din care suma de .X. lei a fost considerată cheltuielă nedeductibilă, înscrisă la rândul 34 al declarației de impozit pe profit aferentă anului 2009, însă în mod eronat a supus limitei de deductibilitate aferentă cheltuielilor de protocol întregul rulaj al contului 623, incluzând totodată și suma considerată deja nedeductibilă. În acest sens, Societatea redă modalitatea de calcul a cheltuielilor de protocol deductibile și nedeductibile și solicită corectarea acestei erori, ajustarea bazei

fiscale și reconsiderarea impozitului pe profit suplimentar, respectiv stabilirea în minus a sumei de .X. lei, plătită cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2009, dar nedatorată.

Se reține că pe lângă modalitatea de calcul a cheltuielilor de protocol deductibile și nedeductibile prezentată în contestația, Societatea depune la Anexa 56, în copie:

- Declarația privind impozitul pe profit (Cod 101) pentru anul 2009, rectificativă, înregistrată în data de 16.06.2010, din care rezultă că la rândul 27-*Cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege* este înscrisă suma de .X. lei, iar la rândul 34-*Alte cheltuieli nedeductibile* este înscrisă suma de .X. lei;

- o situație tabelară (fără titlu – n.n.) în care este prezentat modul de calcul al cheltuielilor de protocol deductibile și nedeductibile, respectiv o situație ce cuprinde rubricile intitulate: *total venit, total chelt., profit imp.plafon 2% protocol, depășire protocol, TVA aferent, rulaj 623 – 31.12.2009, plafon=ch.ded., nedeductibil, sumă eronată inclusă în calc. ch. neded. cf. ch. ned. 2009*, și sumele aferente;

- o situație tabelară (fără titlu – n.n.) în care sunt detaliate sume, aferente unor perioade diferite și pe cumulativ, în ceea ce privește, printre altele, cheltuielile nedeductibile, respectiv în sumă totală de .X. lei (la decembrie 2009), inclusiv contul 62300100 – Cheltuieli protocol în sumă totală de .X. lei (la decembrie 2009),

Astfel, față de documentele depuse de Societate în susținerea ajustării bazei fiscale și a reconsiderării impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv informațiile prezentate/care rezultă din aceste documente, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili cuantumul cheltuielilor de protocol deductibile sau nedeductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține că față de motivațiile Societății, organele de inspecție fiscală precizează că datele prezentate de contribuabil în punctul de vedere exprimat (conform art.130 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare) nu au fost defalcate așa cum sunt detaliate în contestația formulată, și nici nu a prezentat alte documente justificative sau situații legate de calculul cheltuielilor de protocol, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală propune reanalizarea acestui capăt de cerere.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune (i) analizarea aspectelor invocate de Societate luând în considerare înregistrările efectuate în anul 2009 în legătură cu cheltuielile de protocol (deductibile/nedeductibile), ținând cont de faptul că, în conformitate cu 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*, precum și (ii) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului în legătură cu aceste operațiuni și (iii) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil și/sau stabilită de organul fiscal.

Echipa de inspecție fiscală are obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate



informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că deși Societatea nu aduce argumente de fapt și de drept în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei, aferent cheltuielilor cu taxa de membru, de transport și asigurări de viață în numele angajaților, în sumă totală de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, invocă erori identificate în calculul impozitului pe profit aferent anului 2009, constând în înregistrarea și/sau declararea eronată a cheltuielilor de protocol deductibile/nedeductibile, ce nu au fost analizate de echipa de inspecție fiscală cu ocazia verificărilor efectuate și care pot fi de natură a influența profitul impozabil, respectiv baza de impozitare, și pe cale de consecință impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2009 prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”,** urmând ca organul fiscal emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**E. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. datorează obligațiile fiscale accesorii mai sus menționate aferente creditului fiscal utilizat, respectiv pentru deducerea din impozitul pe profit datorat în România pentru anul 2007 și anul 2009, a impozitelor reținute prin stopaj la sursă pentru veniturile obținute în Turcia și Iran, în condițiile în care, la data depunerii Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2007, respectiv aferent anului 2009, Societatea nu deținea documentul care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină pe baza căruia se calculează deducerea.**

**În fapt,** urmare verificării relației comerciale cu .X. și .X., echipa de inspecție fiscală a constatat că Societatea a utilizat ca metodă de evitare a dublei impuneri în anii 2007 și 2009 metoda creditului fiscal.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că:

- pentru anul 2007, .X., în calitate de contractor, a încheiat cu societatea .X.

din Turcia contractul nr..X./2006, având ca obiect „forajul și alte servicii conexe din contextul serviciilor de prospecțiuni pentru petrol și gaze naturale în regiunea Mării Negre”. Pentru veniturile obținute, societatea contractantă a reținut prin stopaj la sursă, în baza facturilor întocmite de .X., *withholding tax* în procent de 5%, respectiv echivalentul a .X. lei, iar .X. a înregistrat contravaloarea taxelor reținute drept cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- pentru anul 2009, .X., în calitate de contractor, a încheiat împreună cu .X. cu sediul în Iran, în calitate de subcontractor, două contracte având ca obiect „forajul/intervenția și lucrări de finalizare de către contractant referitor la proiectele companiei pentru clienții din .X.” cu societatea .X. cu sediul în Iran, și anume: contractul nr..X./ 15.02.2008 pentru echipamentul de foraj Orizont și contractul nr..X./ 15.02.2008 pentru echipamentul de foraj Atlas. Pentru veniturile obținute, societatea contractantă a reținut prin stopaj la sursă, în baza facturilor întocmite de .X., *withholding tax* în procent de 5%, precum și taxa SSO în procent de 5%, iar .X. a înregistrat contravaloarea taxelor reținute drept cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma totală reținută prin stopaj la sursă cu titlu de *withholding tax* 5% fiind de .X. Euro (.X. Euro pentru veniturile din anul 2008 și .X. Euro pentru veniturile din anul 2009).

Întrucât Societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste plata, confirmate de autoritatea fiscală din Turcia, prin adresa nr..X./22.10.2013, echipa de inspecție fiscală a solicitat Direcției Generale de Informații Fiscale, informații privind atestarea impozitelor plătite în anul 2007 în Turcia. Prin adresa nr..X./19.03.2015, Direcția Generală de Informații Fiscale a transmis informațiile primite de la administrația fiscală din Turcia, conform cărora „*procentul de 5% constând în impozitul pe profit a fost reținut pentru plățile efectuate de către compania .X. .X. SA, conform facturilor emise de compania din România*”, suma totală, reprezentând impozit plătit confirmat de autoritatea fiscală din Turcia, fiind în sumă de .X. lei.

Totodată, prin adresa nr..X./17.04.2014, echipa de inspecție fiscală a solicitat Direcției Generale de Informații Fiscale informații privind atestarea impozitelor plătite în anul 2009 în Iran, fără însă să primească răspuns până la data încheierii raportului de inspecție fiscală.

.X. a prezentat ca documente justificative care să ateste plățile în Iran: „*Cererile de vânzare a valutei către bancă*”; adresa nr..X./ 27.05.2013 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor – Direcția Națională de Taxe și Impozite – Sucursala .X., prin care se menționează că „*nu este posibilă eliberarea documentelor fiscale (...) până la finalizarea verificării grupului de experți*” și prin care se confirmă plata echivalentului în riali iranieni a sumei de .X. Euro cu titlu de taxe și impozite la contractul cu .X. (fără alte date de identificare a contractantului); răspunsul la Nota explicativă și contractul de „Partnership agreement” din 15.02.2008 atașat acesteia, prin care la art.3 lit.f) se menționează că obligația de plată a SSO (contribuția pentru asigurări sociale) îi revine partenerului .X., rezultând astfel că sumele confirmate de către autoritățile fiscale iraniene reprezintă *withholding tax*.

Conform Declarației privind impozitul pe profit (cod 101) din 04.06.2009, Societatea a dedus din impozitul pe profit aferent anului 2007 drept credit fiscal extern suma de .X. lei din totalul de .X. lei, iar potrivit Declarației privind impozitul pe profit (cod 101) din 16.06.2010, Societatea a dedus din impozitul pe profit aferent anului 2009 drept credit fiscal extern suma de .X. lei.

Întrucât la data depunerii Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2007, respectiv aferent anului 2009, .X. nu deținea documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România, confirmat de autoritatea fiscală străină conform prevederilor art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că Societatea avea obligația să plătească impozitul pe profit rezultat în România fără să deducă impozitul plătit în Turcia, respectiv Iran, ulterior, la momentul primirii documentului, aceasta având dreptul să depună o declarație rectificativă conform prevederilor pct.92 din Normele metodologice de aplicare a art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a stabilit accesorii aferente (Anexa 15 la raportul de inspecție fiscală):

- impozitului pe profit datorat pentru anul 2007, de la data scadentă depunerii Declarației 101 (25.04.2008) până la data confirmării de către autoritățile fiscale din Turcia (adresa nr..X./19.03.2015), și anume dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei;

- impozitului pe profit datorat pentru anul 2009, de la data scadentă depunerii Declarației 101 (25.04.2010) până la data confirmării de către autoritățile fiscale din Iran (adresa nr..X./27.05.2013), și anume dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.7 pct.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *credit fiscal*, reprezintă “o diminuare a impozitului pe venit sau a impozitului pe profit cu suma impozitului achitat în străinătate, conform convențiilor de evitare a dublei impuneri sau așa cum se stabilește în prezentul cod;”

Prevederile referitoare la creditul fiscal sunt reglementate la art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi care la alin.(1), în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează următoarele:

*“(1) Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul pe profit ce se determină potrivit prevederilor prezentului titlu.”*

Totodată, potrivit alin.(3) al aceluiași articol,

*“(3) Impozitul plătit unui stat străin este dedus, numai dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.”,*

coroborat cu pct.92 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:

*“92. Documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România, potrivit dispozițiilor acestui articol, este cel care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină. În cazul în care documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România este prezentat după depunerea la autoritățile fiscale a declarației privind impozitul pe profit, creditul fiscal se*

acordă pentru anul la care se referă, prin depunerea, în acest sens, a unei declarații rectificative.”

Potrivit acestor prevederi legale, o persoană juridică română ce obține venituri dintr-un stat străin poate deduce din impozitul pe profit datorat în România, impozitul plătit către statul străin fie direct, fie indirect - prin reținerea și virarea de o altă persoană -, însă numai dacă prezintă documentația din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin, respectiv documentul care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină.

În baza acestui document se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România, iar în cazul în care documentul care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină, este prezentat după depunerea la autoritățile fiscale a declarației privind impozitul pe profit, creditul fiscal – adică, diminuarea impozitului pe profit cu suma impozitului achitat în străinătate - se acordă pentru anul la care se referă, prin depunerea, în acest sens, a unei declarații rectificative.

Cu alte cuvinte, în situația în care documentul care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină, este prezentat ulterior depunerii la autoritățile fiscale a declarației privind impozitul pe profit, creditul fiscal se acordă pentru anul la care se referă, însă prin depunerea unei declarații rectificative.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Capitolul II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că Societatea a dedus din impozitul pe profit datorat în România pentru anul 2007, respectiv pentru anul 2009, impozitul reținut prin stopaj la sursă pentru veniturile obținute din Turcia în anul 2007 și din Iran în anul 2009, fără însă să prezinte documente justificative care să ateste plata, confirmate de autoritatea fiscală din Turcia/Iran.

Se reține, de asemenea, că întrucât Societatea nu a prezentat documentele justificative potrivit prevederilor legale, organele de inspecție fiscală au întreprins demersuri pentru confirmarea de către autoritățile fiscale din Turcia și Iran a plăților efectuate de .X., și deoarece, în ceea ce privește creditul fiscal, acesta se acordă pentru anul la care se referă, echipa de inspecție fiscală a procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii aferente (i) impozitului pe profit datorat pentru anul 2007, respectiv de la data scadentă depunerii Declarației 101 (25.04.2008) până la data confirmării de către autoritățile fiscale din Turcia (adresa nr..X./19.03.2015) și (ii) impozitului pe profit datorat pentru anul 2009, respectiv de la data scadentă depunerii Declarației 101 (25.04.2010) până la data confirmării de către autoritățile fiscale din Iran (adresa nr..X./27.05.2013).

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, citate mai sus, rezultă că în mod legal echipa de inspecție fiscală a acordat creditul fiscal pentru anul la care se referă, în speță pentru anul 2007 și respectiv pentru anul 2009, iar, urmare faptului că la momentul deducerii din impozitul pe profit datorat în România Societatea nu deținea dovada plății impozitului certificată de autoritatea nerezidentă, fapt de altfel confirmat și de către contestar, a procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii pentru perioada cuprinsă între anul deducerii impozitului plătit în Turcia, respectiv Iran, din impozitul pe profit datorat în România și anul confirmării de către autoritățile turce, respectiv iraniene a plăților în cauză, și anume pe perioada în care Societatea a beneficiat de utilizarea *creditului fiscal* fără îndeplinirea cerințelor expres prevăzute de lege.

Față de impunerea organelor de inspecție fiscală, se reține că, prin

contestația formulată, Societatea susține că, deși la momentul luării în considerare a creditului fiscal era necesară existența unei dovezi de plată a impozitului cu reținere la sursă, certificată de autoritatea nerezidentă, trebuie avut în vedere că la acel moment dispunea de documente care atestau că impozitul a fost plătit în Iran/Turcia, neconfirmate de autoritățile din Iran/Turcia, însă această condiție este una de formă care ar fi condus la o dublă impozitare pentru perioada până la obținerea certificării, cu impact asupra fluxului de numerar și a valorii în timp a banilor.

Aceste susțineri ale Societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit celor expuse mai sus, legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că impozitul plătit unui stat străin este dedus numai dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, și anume documentul care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină, iar în situația în care acest document este prezentat ulterior, respectiv după depunerea la autoritățile fiscale a declarației privind impozitul pe profit, creditul fiscal se acordă pentru anul la care se referă, însă trebuie depusă o declarație rectificativă - prin care se corectează datele și informațiile înscise în declarația inițială - care ar fi trebuit să cuprindă, în speță, diminuarea impozitului pe profit cu suma impozitului achitat în străinătate, or așa cum s-a reținut mai sus creditul fiscal a fost acordat de echipa de inspecție fiscală pentru anii la care se referă - 2007 și 2009 -, însă deoarece acesta a fost utilizat de Societate anterior îndeplinirii condițiilor impuse de legea fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii aferente impozitului dedus în mod nejustificat.

Mai mult, opinia Societății potrivit căreia certificarea de către autoritatea fiscală străină a dovezii de plată a impozitului cu reținere la sursă reprezintă doar o condiție formală, este lipsită de fundament în condițiile în care, având în vedere că prin natura operațiunii, respectiv de *reținere la sursă/stopaj la sursă* a impozitului, confirmarea plății către statul străin, în speță Turcia și Iran, a impozitului în cotă de 5% reținut de la .X. de către societățile contractante se poate face doar de către autoritatea fiscală străină, singura în măsură să ateste efectuarea plății/virarea impozitului.

De asemenea, argumentele pe care Societatea le reiterează în speță, prin analogie, cu privire la veniturile obținute de nerezidenții din România în situația prezentării certificatului de rezidență ulterior anului realizării veniturilor, respectiv că nu se impune calcularea de obligații fiscale accesorii pentru perioada în care, deși certificatul nu a fost prezentat, au fost aplicate prevederile Convenției pentru Evitarea Dublei Impuneri, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că, potrivit prevederilor pct.2 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală, completate prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr.4/2006:

*„În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:*

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

*calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen”*

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, faptul că argumentele Societății nu sunt de natură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală, și întrucât prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, pe perioada cuprinsă între anul deducerii impozitului plătit în Turcia și Iran din impozitul pe profit datorat în România și anul confirmării de către autoritățile turce/iraniene a plăților respective, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, **în ceea ce privește** obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei, reprezentând **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

**F. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile obținute din România, în anii 2010 și 2011, de nerezidenții .X. Limited, .X. Limited și .X. Limited, în cotă de 16%, în condițiile în care:**

**(i) Certificatele fiscale emise de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru pentru societățile .X. Limited și .X. Limited nu conțin mențiuni care să ateste că aceste societăți au fost rezidente fiscale în Cipru, în anul/perioada obținerii veniturilor din România sau pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România, în scopul aplicării prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri, conform Convenției între Guvernul Republicii Cipru și România semnată în .X. pe 16 noiembrie 1981;**

**(ii) Certificatele emise de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru pentru .X. Limited conțin mențiuni cu privire la faptul că societatea este rezidentă fiscală în Cipru conform Convenției între Guvernul Republicii Cipru și România pentru evitarea dublei impozitări pe venit și proprietari, semnat în .X. pe 16 noiembrie 1981, și este supusă impozitării în Cipru referitor la venitul din alte surse începând din data de 02.04.2009.**

**În fapt, .X. a încheiat:**

- în data de 01.07.2010, un contract de consultanță cu .X. din Cipru, având ca

obiect prestarea de către aceasta în beneficiul său de servicii de consultanță de afaceri, cercetare de piață, servicii logistice, servicii de intermediere a relației cu autoritățile cipriote cu privire la potențialele obligații fiscale în Cipru, precum și alte servicii la cerere;

- în data de 01.07.2010, un contract de consultanță cu .X. din Cipru, având ca obiect furnizarea de servicii de consultanță de afaceri, cercetare de piață, servicii logistice, transport și proceduri vamale, asistență cu privire la taxele locale și guvernamentale, precum și alte servicii la cerere;

- în data de 15.08.2011, un contract de management de proiect cu societatea cipriotă .X., având ca obiect prestarea de către aceasta de servicii de management de proiect, punere la dispoziție de personal specializat și supravegherea acestora în executarea sarcinilor stabilite de Societate, în calitate de contractor;

- în data de 10.11.2010, un contract de angajament și consultanță cu .X. Ltd din Cipru, având ca obiect furnizarea de servicii ce constau în: identificarea de potențiali clienți din industria uleiului și gazelor care ar fi interesați de închirierea de platforme de foraj marin oferite de Societate, asistență în pregătirea ofertei tehnice de servicii către potențialii clienți prin oferirea de informații relevante despre piață, proiect, operator, susținerea în pregătirea contractului și în negocierea cu potențialul client la îndrumarea reprezentanților Societății, susținere în coordonarea fazelor de mobilizare/demobilizare a echipamentului până la locația de forare, servicii de proiect management, precum și intermedierea în relația cu autoritățile locale pe timpul desfășurării proiectului.

Plățile efectuate de .X. către societățile mai sus menționate au fost încadrate drept plăți de redevențe și s-a reținut impozit în cuantum de 5% în baza Convenției de evitare a Dublei Impuneri încheiate între România și Cipru.

În ceea ce privește contractele încheiate cu .X. Limited și .X., Societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală pentru fiecare din cele trei contracte, câte 3 (trei) certificate eliberate în data de 16.11.2009, respectiv în data de 17.11.2009 și în data de 23.02.2011 de Ministerul Energiei, Comerțului, Industriei și Turismului, departamentul de înregistrare a societăților și administrare judiciară din .X., în care se certifică locația sediului social, acționarii, administratorii și secretarul companiei cipriote, câte 1 (un) certificat eliberat în data de 13.11.2009, respectiv în data de 16.11.2009 și în data de 22.02.2011 de către ofițerul de înregistrare a companiilor, prin care se certifică faptul că societățile cipriote erau înregistrate de la data de 13.11.2009, respectiv de la data de 16.11.2009 și de la data de 22.02.2011, precum și certificate fiscale emise la datele de 09.03.2011 și 10.02.2012 de Ministerul de Finanțe din Republica Cipru în care nu se menționează că beneficiarii venitului au avut rezidență fiscală în Republica Cipru pe toată perioada în care s-au realizat veniturile în România.

În ceea ce privește contractul încheiat cu .X. Ltd, Societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală 2 (două) certificate fiscale emise de Ministerul de Finanțe din Republica Cipru în datele de 22.11.2010 și 13.08.2014, în care se certifică faptul că societatea cipriotă este rezidentă fiscal și este supusă impozitării în Cipru referitor la venit din alte surse începând din data de 02.04.2009, acestea nefiind valabile pe perioada încasării veniturilor de către beneficiar.

Urmare analizării certificatelor fiscale prezentate de Societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că au fost încălcate prevederile art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.15 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, nefiind astfel aplicabile prevederile Decretului nr.261/09.07.1982 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul R.S.R. și guvernul Republicii Cipru pentru evitarea

dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere, fapt pentru care au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice, în cotă de 16%, stabilind suplimentar de plată impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.113 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”*

iar potrivit art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:*

*d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.”*

Totodată, la art.118 din același act normativ sunt stipulate prevederi cu privire la coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene. Astfel, potrivit alin.(1):

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

De asemenea, în cadrul aceluiași articol, legiuitorul reglementează condițiile pe care nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să le îndeplinească pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene. Astfel, potrivit alin.(2) și alin.(4):

*“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria*



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

(4) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru persoane rezidente în România, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.

În explicitarea prevederilor enunțate mai sus, la pct.13 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul stipulează:

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

iar potrivit pct.15 alin.(1), alin.(1<sup>1</sup>), alin.(1<sup>2</sup>) și alin.(2) din același act normativ:

“(1) Pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri și de prevederile legislației Uniunii Europene, nerezidenții care au realizat venituri din România vor depune în momentul realizării venitului la plătitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene.

(1<sup>1</sup>) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1), precum și, după caz, a declarației pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar potrivit legislației Uniunii

Europene, se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal.

(1<sup>2</sup>) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1) și, după caz, a declarației pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar, se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări.

Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

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

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, pentru veniturile impozabile obținute din România de un nerezident, acesta are obligația de a plăti impozit ce se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. Impozitul datorat de contribuabilul nerezident se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra veniturilor brute în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115 din Codul fiscal. Cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut din România de către un contribuabil, care este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluși venit, iar, în situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri se vor aplica cotele de impozitare mai favorabile.

Totodată, se reține că pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România are obligația de a prezenta/de a depune, în momentul realizării venitului, la plătitorul de venit, originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență sau a documentului prevăzut la pct.13 alin.(1) din Normele metodologice, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene iar, în situația în care, în termenul prevăzut, acesta nu prezintă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar, se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal, urmând ca în momentul prezentării certificatului, respectiv declarației, să se aplice prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și să se facă regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, cu respectarea condițiilor în ceea ce

privește mențiunea referitoare la faptul că în termenul de prescripție beneficiarul venitului a avut rezidență fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impunerii, într-un stat al Uniunii Europene pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România.

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

În situația în care certificatul de rezidență fiscală este prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile, acesta este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Capitolul II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare analizării certificatelor prezentate de Societate, au constatat că în speța în cauză nu sunt aplicabile prevederile Decretului nr.261/09.07.1982 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul R.S.R. și guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere, fapt pentru care au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice, în cotă de 16%.

Se reține că față de constatările și impunerea echipei de inspecție fiscală, Societatea susține că:

(i) în ceea ce privește certificatele de rezidență fiscală obținute pentru .X. Limited și .X., emise de autoritățile fiscale din Cipru în datele de 09.03.2011 și 10.02.2012, acestea sunt emise și conțin elementele definitorii stabilite în conformitate cu procedurile autorităților fiscale din Cipru, iar

(ii) în ceea ce privește certificatele de rezidență fiscală obținute pentru .X. Ltd, emise de autoritățile fiscale din Cipru în datele de 22.11.2010 și 13.08.2014, acestea sunt conforme cu cerințele legislației fiscale românești și, chiar dacă nu se menționează expres anul 2011, din cele două certificate, care atesta rezidența fiscală de la înființare (02.04.2009) și până în anul 2014, rezultă că și în anul 2011 .X. Ltd era rezidentă fiscal în Cipru.

Astfel, având în vedere susținerile Societății contestatate față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin raportare la prevederile legale aplicabile în materie mai sus citate, din analiza documentelor anexate în copie la dosarul contestației, respectiv certificate fiscale, facturi, Anexa 18 - Situația privind diferențele stabilite pe anul 2010, respectiv 2011, la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - la raportul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

- în ceea ce privește societatea nerezidentă .X., care a emis facturile nr..X./19.07.2010 și nr.002/12.10.2010, *Certificatul fiscal* a fost emis în data de 09.03.2011 de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru, Departamentul Fiscal, Administrația Fiscală Limassol, și menționează faptul că "*Stabiliato Trading Ltd, companie înființată și înregistrată în Cipru, cu număr de identificare fiscală: 12257750X este rezidentă a Republicii Cipru și este supusă impozitării pentru veniturile internaționale conform Legii*

*Impozitului pe venit al Republicii Cipru”;*

- în ceea ce privește societatea nerezidentă .X., care a emis facturile nr..X./19.07.2010 și nr.002/12.10.2010, *Certificatul fiscal* a fost emis în data de 09.03.2011 de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru, Departamentul Fiscal, Administrația Fiscală Sector A .X., și menționează faptul că *“.X., companie înființată și înregistrată în Cipru, cu număr de identificare fiscală: .X.B este rezidentă a Republicii Cipru și este supusă impozitării pentru veniturile internaționale conform Legii Impozitului pe venit al Republicii Cipru”;*

- în ceea ce privește societatea nerezidentă .X. Limited, care a emis factura nr..X./10.11.2011, *Certificatul fiscal* a fost emis în data de 10.02.2012 de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru, Departamentul Fiscal, Administrația Fiscală Sector A .X., și menționează faptul că *“Vikonja Trading Co Ltd, companie înființată și înregistrată în Cipru, cu număr de identificare fiscală: .X.2167R este rezidentă a Republicii Cipru și este supusă impozitării pentru veniturile internaționale conform Legii Impozitului pe venit al Republicii Cipru”;*

- în ceea ce privește societatea nerezidentă .X. Ltd, care a emis facturile nr..X./31.01.2011, .X./18.02.2011, nr..X./24.02.2011 și nr.nr..X./14.04.2011, pentru care au fost efectuate plăți în lunile februarie și aprilie 2011, un *Certificat* a fost emis în data de 12.11.2010 de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru, Departamentul Fiscal, Administrația Fiscală Sector A .X., și menționează faptul că *“.X. Limited din .X. este rezident fiscal din Cipru conform Convenției între Guvernul Republicii Cipru și România pentru evitarea dublei impozitări pe venit și proprietari, semnat în .X. pe 16 noiembrie 1981, și este supusă impozitării în Cipru referitor la venit din alte surse începând din data de 02.04.2009, data înregistrării la Direcția de înregistrare a societăților și administrare judiciară”, iar al doilea Certificat a fost emis în data de 13.08.2014 de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru, Departamentul Fiscal, Departamentul Fiscal Biroul Sectorial A .X., și menționează faptul că *“.X. Limited din .X. este rezident fiscal din Cipru conform Convenției între Guvernul Republicii Cipru și România pentru evitarea dublei impozitări pe venit și proprietari, semnat în .X. pe 16 noiembrie 1981, și este supusă impozitării în Cipru referitor la venit din alte surse începând din data de 02.04.2009, data înregistrării la Direcția de înregistrare a societăților și administrare judiciară. Conform acestei convenții venitul internațional al companiei menționate mai sus este supus Impozitului pe venit în Cipru”.**

Totodată, se reține că formularul de certificat de rezidență fiscală emis de autoritățile fiscale din statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri trebuie să cuprindă mențiuni cu privire la rezidența fiscală în acel stat a contribuabilului, respectiv a nerezidentului beneficiar al veniturilor obținute din România, conform Convenției încheiate între Guvernul aceluși stat și România, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală.

Prin urmare, în ceea ce privește:

(i) *Certificatele fiscale* emise de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru în datele de 09.03.2011 și 10.02.2012, pentru societățile .X. Limited și .X. Limited, acestea nu pot fi avute în vedere pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri întrucât în conținutul lor nu se menționează faptul că societățile .X./X./X. Limited sunt rezidente fiscale în Cipru în scopul aplicării prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri, conform Convenției între Guvernul Republicii Cipru și România semnată în .X. pe 16 noiembrie

1981 și nici menționați cu privire la anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală.

Mai mult, având în vedere că aceste certificate au fost emise ulterior obținerii veniturilor din România, și anume în datele de 09.03.2011 și, respectiv 10.02.2012, în condițiile în care, așa cum s-a reținut mai sus, facturile au fost emise în lunile iulie 2010 și octombrie 2010 (de .X. și .X.) și respectiv în luna noiembrie 2011 (de .X. Limited), certificatele fiscale trebuiau să cuprindă în mod obligatoriu mențiuni care să ateste că aceste societăți au fost rezidente fiscale în Cipru, cu care România are încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală sau pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Or, așa s-a reținut mai sus, *Certificatele fiscale* emise de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru în datele de 09.03.2011 și 10.02.2012, pentru societățile .X. Limited și .X. Limited, nu conțin aceste informații obligatorii.

Astfel, față de cele de mai sus, susținerea Societății potrivit căreia certificatele de rezidență fiscală obținute pentru .X. Limited și .X., emise de autoritățile fiscale din Cipru în datele de 09.03.2011 și 10.02.2012, sunt emise și conțin elementele definitorii stabilite în conformitate cu procedurile autorităților fiscale din Cipru, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a prezentei cauze nici invocarea de către Societate a prevederilor legale referitoare la faptul că beneficiul convenției de evitare a dublei impuneri se aplică și în situația în care certificatul de rezidență fiscală este prezentat ulterior realizării venitului, întrucât aceste prevederi nu își găsesc aplicabilitatea în speță, având în vedere faptul că, așa cum s-a precizat mai sus, *Certificatele fiscale* emise de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru în datele de 09.03.2011 și 10.02.2012, pentru societățile .X. Limited și .X. Limited, nu pot fi avute în vedere pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri, pentru considerentele mai sus detaliate.

Totodată, solicitarea Societății cu privire la stabilirea în minus a sumelor plătite de către societățile cipriote cu titlu de impozit cu reținere la sursă în cotă de 5%, impozit stabilit și achitat de .X., motivată de faptul că urmare analizării naturii serviciilor prestate, precum și a obiectului de activitate al acestor societăți, veniturile obținute nu se încadrează în definiția redevenței conform prevederilor legale în vigoare la data plății, nu are relevanță în speță întrucât, având în vedere că *Certificatele fiscale* nu pot fi avute în vedere pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.116 alin.(2) lit.d), coroborate cu cele stipulate la art.113-art.115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, faptul că argumentele Societății nu sunt de natură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice, în cotă de 16%, stabilind suplimentar de plată impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, **în ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de .X. lei**, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de 1.X. lei, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

(ii) *Certificatul* emis în data de 12.11.2010 de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru, Departamentul Fiscal, Administrația Fiscală Sector A .X., și *Certificatul* emis în data de 13.08.2014 de Ministerul de Finanțe al Republicii Cipru, Departamentul Fiscal, Departament.X. Fiscal Biroul Sectorial A .X., se reține că acestea au înscrisă mențiunea cu privire la faptul că .X. Limited din .X. este rezident fiscal în Cipru conform Convenției între Guvernul Republicii Cipru și România pentru evitarea dublei impozitări pe venit și proprietari, semnat în .X. pe 16 noiembrie 1981, și este supusă impozitării în Cipru referitor la venitul din alte surse începând din data de 02.04.2009, rezultând astfel că și în anul 2011, an în care a fost efectuată plata facturilor mai sus menționate, societatea .X. Limited din .X. era rezidentă fiscal în Cipru.

Având în vedere argumentele societății contestatare, precum și faptul că deși organele de inspecție fiscală au constatat, potrivit celor consemnate în Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, că în cele două certificate emise de Ministerul de Finanțe din Republica Cipru în datele de 22.11.2010 și 13.08.2014 se certifică faptul că societatea cipriotă este rezident fiscal și este supusă impozitării în Cipru referitor la venitul din alte surse începând din data de 02.04.2009, au concluzionat că acestea nu sunt valabile pe perioada încasării veniturilor de către beneficiar, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa cu nr.A-SLP 1135/26.10.2016, a solicitat organelor de inspecție să răspundă motivat față de argumentele contestatorului și documentele depuse în susținere privitoare la impozitul pe veniturile obținute din România de contribuabilul nerezident .X. Ltd.

Prin adresa cu nr.X./31.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2017/02.11.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au comunicat că în ceea ce privește *„impozitul pe veniturile obținute din România de contribuabilul nerezident .X. Ltd, am considerat că certificatele nu sunt valabile nefiind indicată perioada exactă în care a realizat venituri, acestea fiind emise de către Ministerul de Finanțe din Republica Cipru în anii următori obținerii veniturilor din România”*.

Astfel, având în vedere pe de o parte prevederile legale aplicabile în materie și documentele anexate în copie la dosarul cauzei, iar pe de altă parte constatările și precizările ulterioare ale organelor de inspecție fiscală cu privire la certificatele emise de Ministerul de Finanțe din Republica Cipru în datele de 22.11.2010 și 13.08.2014, organul de soluționare a contestației reține că nu rezultă motivele pentru care echipa de inspecție fiscală a considerat că certificatele în cauză nu sunt valabile, respectiv nu pot fi avute în vedere pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impunerii în ceea ce privește veniturile obținute din România de .X. Ltd, în condițiile în care contribuabilul nerezident a emis în baza contractului de angajament și consultanță încheiat în data de 10.11.2010, facturile nr.X./31.01.2011, .X./18.02.2011, nr.X./24.02.2011 și nr.nr.X./14.04.2011, iar plățile au fost efectuate în lunile februarie și aprilie 2011, așa cum rezultă din Anexa 18 la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, din constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă certificatele în speță au fost analizate de organele de inspecție fiscală din punct de vedere al formei și al conținutului, precum și al îndeplinirii condiției referitoare la prezentarea în original/în copie tradusă și legalizată.

De asemenea, deși în raportul de inspecție fiscală este detaliat obiectul contractului de angajament și consultanță încheiat în data de 10.11.2010 și invocat art.12 - *Redevențe* din Decretul nr.261/09.07.1982 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul R.S.R. și guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere, nu rezultă dacă echipa de inspecție fiscală a analizat natura veniturilor obținute de nerezidentul .X. Ltd în baza acestui contract – având ca obiect furnizarea și prestarea de servicii ce constau în: (a) identificarea, dezvoltarea și prezentarea Societății operatorului din industria uleiului și gazelor în Teritoriul (Europa de Est și Regiunea Mediteraneană), care este interesat de încheierea unui contract de furnizare a echipamentului de forare, personalului cu experiență și serviciilor conexe, respectiva dezvoltare urmând a fi făcută imediat în momentul semnării contractului; (b) furnizarea către Societate a tuturor informațiilor tehnice și altor informații privind genul lucrărilor specifice de forare, care urmează a fi efectuate de Operator, și susținerea Societății în procesarea propunerii sale de afaceri pentru Operator; (c) susținerea Societății în negocierea cu Operatorul și încheierea unui contract de furnizare a echipamentului și serviciilor de forare, sub formă de contract-schiță; (d) ulterior, susținerea Societății în coordonarea mobilizării/demobilizării echipamentului său și managementului global al proiectului; (e) asigurarea managementului contractului și interfața cu autoritățile locale în locația de forare și cu Operatorul în timpul desfășurării contractului – sau dacă, în considerarea faptului că Societatea a calculat, reținut și plătit impozit în cotă de 5% (așa cum rezultă din Anexa 18 la raportul de inspecție fiscală), le-a tratat drept redevențe.

În acest sens, se are în vedere faptul că .X., prin contestația formulată, susține că venitul obținut de societatea cipriotă nu se încadrează în definiția *redevenței* conform prevederilor fiscale în vigoare la data plății, respectiv prevederile art.7 pct.28 din Codul fiscal, care definesc *redevența*, precum și ale pct.11 din Normele metodologice de aplicare a art.115 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „*în cazul contractului de prestări de servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru executarea unei lucrări pentru cealaltă parte, suma plătită nu constituie redevență*”, motiv pentru care, având în vedere că impozitul de 5% a fost reținut în plus față de sarcina fiscală rezultată din aplicarea prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, solicită să se stabilească în minus suma astfel achitată.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea operațiunilor în speță luând în considerare toate documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin. (3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, **în ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de .X. lei**, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, urmând ca organul fiscal emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**G. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent livrării platformelor de foraj marin .X., .X. și .X. .X., respectiv dacă pentru livrarea acestor platforme este aplicabilă scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, în luna mai 2008, .X. a vândut/livrat 3 (trei) platforme de foraj marin către firme (părți afiliate) din Malta, respectiv platformele .X., în valoare de .X.USD, .X., în valoare de .X.USD și .X., în valoare de .X.USD), aflate în apele teritoriale ale României sub contracte de operare (foraj) la momentul respectiv, fără ca platformele să fie mutate/transportate de la locul de operare.

La data încheierii contractelor de vânzare cumpărare, au fost încheiate de către noii proprietari contracte de bareboat pentru cele X (trei) platforme, fiind emise facturi de chirie începând cu luna mai a anului 2008.

.X., în calitate de chiriaș, a exploatat platformele .X. și .X. fără întrerupere, în anul 2008, în .X. - România, în beneficiul clientului .X. și platforma .X. în beneficiul clientului .X. SA, până la data de 20.05.2008, respectiv în beneficiul clientului .X. începând cu 22.08.2008, tot în .X. – România.

Pentru livrarea platformelor, Societatea a emis facturi în scutire de TVA (facturile nr.X./27.05.2008 -pentru platforma .X. nr.X./ 26.05.2008 - pentru platforma .X. și nr.X./28.05.2008 - pentru platforma .X.), tratând operațiunile de vânzare ca fiind scutite de TVA conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și declarându-le în decontul de TVA aferent lunii



mai 2008 la rândul 10 *“Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite cu drept de deducere, cu excepția celor de la rd.1-3 și operațiuni supuse măsurilor de simplificare”* (valoare .X. lei).

Ulterior livrării, în vederea înregistrării corecte a operațiunii de vânzare platforme de foraj, Societatea a solicitat, prin adresa nr.X./ 23.06.2008 (Anexa 3 la contestație), punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor care, prin adresa nr.X./30.06.2008 (Anexa 4 la contestație), a comunicat că scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal nu este aplicabilă livrărilor în cauză, chiar în condițiile în care în categoria „nave” sunt incluse și platformele de foraj marin potrivit Legii nr.290/2007 privind aprobarea O.G. nr.74/2006 pentru modificarea și completarea O.G. nr.42/1997, deoarece scutirea se aplică numai în cazul navelor destinate navigației maritime, *utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau bunuri*, astfel că în situația în care nu sunt aplicabile scutiile prevăzute pentru exporturi (art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal) sau livrări intracomunitare (art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal), operațiunea de vânzare a platformelor de foraj marin este taxabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea reprezintă o livrare de bunuri fără transport, care are locul acolo unde bunurile sunt puse la dispoziția beneficiarului, și anume în România, conform prevederilor art.133 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, iar întrucât facturile aferente acestor tranzacții au fost emise fără TVA, se impune corectarea acestora în conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv emiterea de facturi cu cota standard de 19% TVA.

În luna august 2008, respectiv prin decontul de TVA aferent lunii august 2008, Societatea a declarat livrarea platformelor în cauză la rândul 2 *“Regularizări livrări intracomunitare, scutite conform art. 143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal”*.

În data de 20.06.2011, prin adresa nr.X. (Anexa 5 la contestație), .X. a solicitat punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la aplicabilitatea scutirii de TVA prevăzute la art.143 alin.(1) lit.h) pct.1 din Codul fiscal în cazul importului pe teritoriul României a macaralei plutitoare .X. Neptun. Prin adresa nr.X./06.03.2013 (Anexa 6 la contestație), Direcția de Legislație în Domeniul TVA a comunicat că livrarea unei nave destinate navigației maritime care este utilizată într-o activitate economică, astfel cum este aceasta definită la art.127 din Codul fiscal, este scutită de TVA în baza art.143 alin.(1) lit.h) pct.1 din Codul fiscal, iar în situația în care macaraua plutitoare .X. Neptun poate fi considerată navă destinată navigației maritime, importul în România poate fi scutit de TVA în baza prevederilor art.142 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal coroborate cu cele prevăzute la art.143 alin.(1) lit.h) pct.1 din Codul fiscal.

În timpul inspecției fiscale în cauză, urmare solicitării de către .X., companie din grupul .X., a unui punct de vedere cu privire la modul de aplicare a prevederilor legale în materia TVA pentru punerea în liberă circulație a platformei de foraj maritim .X., Autoritatea Națională a Vămirilor-Direcția Tehnici de Vămuire din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa .X./X./TH/19.06.2013 (Anexa 7 la contestație), a comunicat societății, având în vedere precizările Ministerului de Finanțe Publice-Direcția de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale cu adresa nr.X/14.06.2013 (Anexa 58 la contestație), faptul că livrarea unei nave destinate navigației maritime care este utilizată într-o activitate economică, astfel cum este aceasta definită la art.127 din Codul fiscal, este scutită de TVA în baza art.143 alin.(1) lit.h) pct.1 din Codul fiscal, iar platforma de foraj .X. este considerată navă, conform prevederilor art.23 din O.G. nr.42/1997 privind transportul

maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care are și abilitatea de a naviga (de a se deplasa pe apă) până la locul de foraj, fiind destinată unei activități economice pe mare, prin urmare, îndeplinește condițiile pentru aplicabilitatea scutirii de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) pct.1 din Codul fiscal și în consecință și importul acesteia în România beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art.142 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Urmare opiniilor contradictorii dintre Societate și echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil livrărilor de platforme de foraj, echipa de inspecție fiscală a solicitat Direcției Generale Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./18.09.2013, în completarea adresei nr..X./22.08.2013, un punct de vedere cu privire la această speță (Anexa 24 la raportul de inspecție fiscală). Prin adresa nr..X./24.04.2014 (Anexa 24 la raportul de inspecție fiscală), Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale a comunicat faptul că nu poate emite o opinie întrucât speța a fost supusă dezbaterii în Comisia Fiscală Centrală.

Întrucât speța în cauză a fost supusă dezbaterii în Comisia Fiscală Centrală, inspecția fiscală a fost suspendată până la data comunicării deciziei Comisiei Fiscale Centrale (Anexa 24 la raportul de inspecție fiscală).

Până la adoptarea unei soluții de către Comisia Fiscală Centrală, respectiv în data de 20.10.2014 a avut loc la Bruxelles cea de-a 101-a reuniune a Comitetului de TVA din cadrul Comisiei Europene, unde a fost prezentată opinia României - Ministerul Finanțelor Publice în ceea ce privește calificarea platformelor petroliere drept nave în scopul aplicării scutirii de TVA (consultare solicitată de Comisie în baza art.148 (a) și (c) din Directiva TVA), în conformitate cu mandatul nr..X./08.09.2014 (Anexa 10 la contestație), potrivit căreia Articolul 148 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul aplicării scutirii de TVA pentru livrările de platforme de foraj mobile/plutitoare ce urmează a fi folosite și mutate pentru activități de foraj desfășurate în orice zonă maritimă. Cu toate că România nu a fost de acord cu interpretarea Comisiei Europene a articolului 148 din Directiva de TVA, a achiesat la opinia acesteia potrivit căreia platformele de foraj care sunt permanent fixate în pământ nu se califică drept nave, ci pot fi asimilate unor bunuri imobile pentru care nu se aplică prevederile art.148 din Directiva TVA.

Prin Memorandumul de raportare nr..X./23.10.2014 (Anexa 11 la contestație) emis de Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice referitor la cea de-a 101-a reuniune a Comitetului de TVA din cadrul Comisiei Europene, cu privire la calificarea platformelor petroliere drept nave în scopul aplicării scutirii de TVA, se precizează că:

*„(...) serviciile Comisiei sunt de părere că scutirea de la art.148 din Directiva TVA nu poate fi aplicată platformelor de foraj, chiar dacă în Nomenclatura Combinată platformele de foraj sunt incluse în capitolul care se referă la vase, nave și structuri plutitoare.*

*România a susținut opinia sa cu privire la această problemă, în conformitate cu mandatul nr..X./08.09.2014, aferent acestei reuniuni, în sensul că nu este de acord cu interpretarea de către Comisia Europeană a articolului 148 din Directiva TVA, argumentându-și poziția cu toate elementele menționate în nota mandat. (...)*

*În final, președintele Comitetului TVA a subliniat că nu se poate trage o concluzie și că poate se va discuta din nou acest aspect după ce serviciul juridic va da o opinie în cazul navelor din apele internaționale (problema ridicată de Italia), fără să se precizeze o dată certă.*

*Menționăm că în situația în care nu se ajunge la o concluzie Comitetul TVA nu elaborează linii directoare.”*

În data de 19.08.2015, a fost emisă Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3, publicată în Monitorul Oficial nr.649/27.08.2015, iar inspecția fiscală a fost reluată începând cu data de 29.09.2015 (Anexa 24 la raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere Decizia nr.3/2015 emisă de Comisia Fiscală Centrală, prin adresa nr..X./02.11.2015 (Anexa 13 la contestație), echipa de inspecție fiscală a solicitat Direcției Generale Juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală punctul de vedere specializat în legătură cu încadrarea livrării platformelor de foraj marin în scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care a comunicat, prin adresa nr..X./05.02.2016 (Anexa 14 la contestație), că exprimarea unui punct de vedere cu privire la speța prezentată excede competențelor sale.

De asemenea, având în vedere Decizia nr.3/2015 emisă de Comisia Fiscală Centrală, prin adresa nr..X./12.04.2016 (Anexa 33 la raportul de inspecție fiscală), echipa de inspecție fiscală a solicitat Ministerului Finanțelor Publice - Comisia Fiscală Centrală acordarea unui punct de vedere specializat în legătură cu încadrarea livrării platformelor de foraj marin în scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr..X./26.04.2016 (Anexa 33 la raportul de inspecție fiscală), Ministerul Finanțelor Publice a comunicat că precizările solicitate nu intră în competența de soluționare a Comisiei Fiscale Centrale, menționând totodată că la baza emiterii Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015 au stat documentele emise de instituțiile UE, respectiv jurisprudența CJUE și liniile directoare ale Comitetului TVA, emise în interpretarea dispozițiilor art.148 (a), (c) și (d) din Directiva TVA, și opinând astfel că, pentru clarificarea aspectelor prezentate, urmează să se aibă în vedere și:

- decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-197/12 Comisia Europeană împotriva Franței, în care la pct.21 Comisia a precizat că statele membre au datoria ca, pentru respectarea condițiilor stabilite prin directiva TVA, să fixeze criteriile care permit determinarea navelor care sunt efectiv destinate navigației maritime;

- documentul de lucru nr.840/2015, elaborat pentru reuniunea Comitetului TVA nr.103 ce a avut loc în luna aprilie 2015 de Comisia Europeană, ce cuprinde întrebarea Italiei cu privire la aplicarea art.148 lit.a), c) și d) din Directiva 2006/112/CE în cazul navelor utilizate în largul mării. Acest document are legătură cu unele aspecte discutate în cadrul Comisiei Fiscale Centrale referitoare la aplicarea scutirii de TVA pentru livrările de bunuri/prestările de servicii în legătură cu navele maritime, prevăzute la art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal (transpunerea în legislația națională a art.148 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA);

- liniile directoare privind navele utilizate pentru navigație în largul mării, aprobate de comitetul TVA pe 1 iunie 2015, astfel cum au fost prezentate în documentul 868 care a fost discutat în cadrul reuniunii 103 a Comitetului TVA, cu precizarea că liniile directoare ale Comitetului TVA au avut o abordare ce vizează orice fel de nave aducând elemente suficiente pentru a lua în discuție și a soluționa cazul în speță, respectiv au oferit o concluzie pe care Comitetul TVA nu a oferit-o în cadrul reuniunii a 101-a când s-a discutat cazul platformelor de foraj marin.

Totodată, prin adresa nr..X./26.04.2016, se precizează că, raportat la dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015, pentru stabilirea aplicării scutirii de

TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal, trebuie parcurse câteva etape și anume:

a) în primul rând trebuie stabilit dacă obiectul unei tranzacții reprezintă o navă;

b) dacă reprezintă navă, trebuie să îndeplinească criteriile obiective de lungime și tonaj pentru a fi capabilă să navigheze peste .X. marine;

c) dacă îndeplinește și acest criteriu obiectiv, trebuie determinat pe baza oricăror mijloace de probă că nava respectivă navighează efectiv și preponderent în largul mării,

arăându-se faptul că Decizia nr.3/2015 a Comisiei Fiscale Centrale a fost emisă în aplicarea dispozițiilor art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru navele definite la art.23 din O.G. nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru a beneficia de scutirea de TVA, societatea trebuie să dovedească prin mijloace de probă legale că respectiva platformă de foraj este aptă pentru navigație maritimă nelimitată și că a navigat realmente efectiv și preponderent în largul mării, prin urmare organele de inspecție fiscală au competența ca, în raport de actele puse la dispoziție de societate și prezentate, coroborate cu prevederile legale incidente, să analizeze și să constate dacă:

- platformele de foraj marin îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate „nave destinate navigației maritime/nave atribuite navigației în largul mării”, respectiv dacă pot fi încadrate în această categorie, pentru a beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal;

- operațiunile de forare pe poziții staționare a platformelor de foraj marin intră în sfera noțiunii de „navigație pe mare” de către nave utilizate pentru activități comerciale industriale în largul mării, în sensul dispozițiilor articolului antemenționat.

Cu ocazia inspecției fiscale, în susținerea punctului de vedere că platformele de foraj sunt nave destinate navigației pe mare, Societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală o serie de documente, și anume: adresa nr.X./23.07.2013 emisă de Autoritatea Navală, Raportul .X. întocmit de expertul tehnic .X., certificate de naționalitate și clasificare a platformelor, situații centralizatoare a istoricului locațiilor celor trei platforme de foraj marin.

În urma analizării documentației puse la dispoziție de către .X. și a prevederilor Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.3/19.08.2015, având în vedere considerentele expuse în raportul de inspecție fiscală și preluate la Cap.II din prezenta decizie, echipa de inspecție fiscală a constatat că livrarea platformelor în cauză nu se încadrează la scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece acestea nu sunt nave destinate navigației maritime, utilizarea platformelor efectiv și preponderent fiind în poziție staționară pentru activitatea de forare și nu pentru navigație, aceasta fiind subsidiară față de funcția principală (forare).

Având în vedere că vânzarea platformelor nu poate fi tratată ca livrare intracomunitară de bunuri conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât trebuia făcută dovada transportului într-un alt stat membru (art.10 alin.

(1) lit.b) din OMFP nr.2222/2006), organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor de platforme în sumă de .X. lei și au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/ majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, Societatea prin contestația formulată, susține că pentru livrarea platformelor în speță este aplicabilă scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât, în lumina legislației naționale și europene aplicabile, precum și ținând cont de liniile directe trasate prin jurisprudența obligatorie CJUE (astfel cum au fost detaliate în contestație), pentru a putea aplica scutirea de TVA în cazul livrării unor platforme de foraj maritim este necesară îndeplinirea exclusiv a următoarelor condiții:

(i) obiectul operațiunii să fie o navă destinată navigației maritime (art.143 alin. (1) lit.h) din Codul fiscal și art.148 din Directiva TVA );

(ii) nava să fie utilizată pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică (art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal și art.148 din Directiva TVA );

(iii) nava să fie utilizată pentru activități derulate efectiv și preponderent în largul mării (parag.14 din Hotărârea .X. și pct.1 parag.1 din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015),

condiții îndeplinite în cazul vânzării platformelor .X., .X. și .X..

Astfel, în dovedirea îndeplinirii primei condiții, respectiv faptul că platformele de foraj .X., .X. și .X. se califică drept nave destinate navigației maritime cărora nu le-a fost în niciun fel limitată zona de circulație/navigație, Societatea depune o serie de documente, și anume:

- în cadrul Anexei 21: Certificatele eliberate de Autoritatea Navală Română - Căpitănia Zonală .X. în datele de 12.01.2006 și 25.08.2008 pentru *nava .X. tip platformă de foraj autoridicătoare* înscrisă în Registrul de evidență centralizată al navelor de categoria I/Registrul matricol al navelor de categoria I; Certificatul eliberat de Autoritatea Navală Română - Căpitănia Zonală .X. în data de 07.02.2006 pentru *nava .X. tip platformă de foraj autoridicătoare* înscrisă în Registrul de evidență centralizată al navelor de categoria I; adresa nr..X./19.03.2008 emisă de Autoritatea Navală Română - Căpitănia Zonală .X. pentru *nava .X. tip platformă de foraj autoridicătoare* de înaintare a certificatului de naționalitate seria .X., a cărui valabilitate a fost prelungită;

- adresa nr..X./23.07.2013 (Anexa 22) emisă de Autoritatea Navală Română - Căpitănia Zonală .X., prin care se confirmă că navele .X. .X., .X. .X. și .X. .X. sunt nave de tip „platforme de foraj marin autoridicătoare” nepropulsate, apte pentru a fi folosite la navigație maritimă nelimitată ;

- adresa nr.RUC.X./21.03.2016 (Anexa 23) emisă de Autoritatea Navală Română, prin care se confirmă că platformele .X., .X. și .X. sunt nave de tip „platforme de foraj marin autoridicătoare”, apte pentru a fi folosite la navigație maritimă nelimitată și prin care se precizează că: (i) pe perioada arborării pavilionului român, platformele .X., .X. și .X. au fost inspectate și certificate de către ANR conform cerințelor naționale și cerințelor aplicabile ale Convențiilor internaționale; (ii) echiparea platformelor de foraj marin autoridicătoare cu echipamente de foraj nu înlătură, nu afectează și nu limitează caracterul de navă aptă pentru navigație maritimă nelimitată, caracter ce poate fi înlăturat doar prin eliminarea dotărilor tehnice obligatorii pentru navigație ale navelor conform legislației naționale și cerințelor aplicabile ale Convențiilor internaționale; (iii) pe perioada prestării activității efective de forare, caracterul de navă nu este înlăturat, aceasta menținându-și starea de navigabilitate în permanență; (iv) platformele de producție fixe, conectate la

platforma continentală, conform art.1 pct.3 din Protocolul pentru reprimarea actelor ilicite împotriva siguranței platformelor fixe situate pe platoul continental la care România a aderat prin Legea nr.123/1992, nu sunt considerate nave și nu sunt înregistrate în registrele ANR;

- Raportul .X. „.X.”, „.X.” și „.X.”, întocmit la data de 12.11.2013 de expertul tehnic maritim .X. (Anexa 24), în care se concluzionează că (i) platformele de foraj marin .X., .X. și .X. sunt, în înțelesul legii, nave nepropulsate specializate în situația deplasării lor pe mări și oceane până la locul de destinație în zonele de interes economic unde efectuează forajul pe poziții staționare, (ii) clasa atribuită platformelor de către registrele navale sub a căror autoritate au fost construite și supravegheate în exploatare, respectiv Registrul .X., au atribuit acestor nave clasa de navigație nelimitată, (iii) conform istoricului utilizării lor, acestea au navigat, fără limitări sau restricții, și au fost implicate în proiecte de foraj în .X., Marea Mediterană și Marea Nordului;

- Certificatele de clasificare (Anexa 25) (*Certificate of Classification - A1 Self Elevating Drilling Unit*) emise de .X. pentru navele .X. .X. (valabilitate 08 ianuarie 2013-08 noiembrie 2017), .X. .X. (valabilitate 23 decembrie 2012-10 decembrie 2017) și .X. .X. (valabilitate 04 martie 2010-26 iunie 2014);

- adresa din data de 31.07.2013 (Anexa 26) emisă de ABS .X., România, în care este precizat pavilionul (*flag*) platformelor .X., .X. și .X. și valabilitatea certificatelor (*Class/Load line certificates*);

- în cadrul Anexei 27, acte eliberate de diverse instituții cum ar fi: certificat pentru echipamentul radio, certificat pentru echipamentul de salvare, certificat pentru echipamentul de navigație, certificat pentru mijloace de semnalizare, autorizație pentru stație navă, certificat de clasificare etc.;

- în cadrul Anexei 28, extrase din POB pe zile (Personal on Board per days) sau pe luni (Personal on Board) și înscrisuri care dovedesc calificările unor persoane fizice etc.

În ceea ce privește îndeplinirea celei de-a doua condiții, Societatea, pe lângă argumentele și documentele (Anexa 30) aduse în acest sens, arată faptul că această condiție nu a fost contestată de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește îndeplinirea celei de-a treia condiții, Societatea susține că esențial este dacă platformele de foraj marin au fost *utilizate pentru derularea de activități economice efectiv și preponderent în largul mării* și nu dacă acestea au fost *utilizate efectiv și preponderent pentru navigație pe mare*, această premisă de la care au plecat organele de inspecție fiscală fiind total eronată, în condițiile în care nici Directiva TVA și nici Codul fiscal nu prevăd o asemenea condiție. Astfel, în dovedirea faptului că activitățile de forare au fost derulate preponderent peste limita de .X. marine față de liniile de bază ale României, Societatea a depus o serie de rapoarte (Anexa 24 - Raportul .X. „.X.”, „.X.” și „.X.”, întocmit la data de 12.11.2013 de expertul tehnic maritim .X., Anexa 32 - Rapoarte de mutare ale platformelor între locațiile în care s-au efectuat operațiuni și Anexa 33 - Raportul IADC privind perioada în care platformele .X., .X. și .X. au fost utilizate pentru forajul pe mare) și situația centralizată cu derularea operațiunilor efectuate cu platformele .X., .X. și .X. (Anexa 30) în perioada 2004/2005 (momentul achiziției de către .X.) – 2014 (data întocmirii situației centralizatoare).

În plus, Societatea susține că procentul de 30% calculat de organele de inspecție fiscală, fără a avea în vedere perioadele în care platformele au efectuat activități de forare, este nelegal.

Totodată, Societatea susține că și-a modelat conduita conform precizărilor direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, acționând cu bună-dredință și precauție, astfel că, în lipsa oricărei culpe a sa, aplicarea sancțiunii constând în impunerea la plată a penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei este contrară atât jurisprudenței CJUE cât și jurisprudenței naționale.

**În drept**, la art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi referitoare la scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar. Astfel potrivit alin.(1) lit.h) pct.1 al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2013:

*“(1) Sunt scutite de taxă:*

*h) în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare, următoarele operațiuni:*

*1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea, leasingul și închirierea de nave, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea de echipamente încorporate sau utilizate pe nave, inclusiv echipamente de pescuit;”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, livrarea navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru activități economice este scutită de taxă pe valoarea adăugată.

Așa cum rezultă din situația de fapt, stabilită pe baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală, a precizărilor Societății, prin contestația formulată, și a documentelor anexate la dosarul cauzei, operațiunile care au făcut obiectul analizei și al impunerii în speță constau în livrarea/vânzarea în luna mai 2008 de .X. a X (trei) platforme de foraj marin către firme (părți afiliate) din Malta, respectiv platformele .X., .X. și .X..

Potrivit celor detaliate la situația de fapt, tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent livrării de platforme de foraj marin, respectiv aplicabilitatea scutirii de taxă prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) pct.1 din Codul fiscal inclusiv pentru livrarea platformelor de foraj marin, a stârnit o serie de controverse, opinii contradictorii între Societate și organele de inspecție fiscală, dar și exprimarea unor puncte de vedere neunitare la nivelul direcției de specialitate din cadrul Ministerului de Finanțe Publice, precum și interpretări diferite ale statelor membre participante la reuniunea Comitetului de TVA din cadrul Comisiei Europene.

Urmare opiniilor diferite atât ale contribuabilului și ale organelor de inspecție fiscală cât și ale direcției de specialitate în domeniul TVA din cadrul Ministerului de Finanțe Publice, asupra acestei problematici, în timpul inspecției fiscale, a fost sesizată Comisia Fiscală Centrală care, după elaborarea și aprobarea în data de 1 iunie 2015, de către Comitetul TVA din cadrul Comisiei Europene, a liniilor directe privind navele utilizate pentru navigație în largul mării, a emis Decizia nr.3/2015, publicată în Monitorul Oficial nr.649/27.08.2015.

Conform Deciziei nr.3/2015 emisă de Comisia Fiscală Centrală:

*„În vederea aplicării unitare a prevederilor art. 143 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere prevederile art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe*

căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art. 5 alin. (9) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale aprobat prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale, se adoptă următoarea soluție:

1. În perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2013

În cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică pe mare, scutirile de TVA prevăzute de art. 143 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, se aplică dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare.

Pentru a determina dacă o navă este efectiv și preponderent utilizată pe mare nu pot fi luate în calcul doar criteriile obiective, cum ar fi lungimea sau tonajul navei, însă acestea ar putea fi utilizate pentru a exclude din domeniul de aplicare a scutirilor navele care, în orice caz, nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, respectiv nu ar fi capabile pentru navigație pe mare.

Pentru a stabili dacă o navă, care îndeplinește condițiile obiective de a fi capabilă să navigheze pe mare datorită lungimii și tonajului, a fost efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare, pot fi utilizate mijloace de probă prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, sau orice alte mijloace de probă prevăzute de lege.

Conceptul de navigație "pe mare" în sensul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și al art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal acoperă orice parte a mării în afara apelor teritoriale ale oricărei țări, care este dincolo de limita de .X. marine, măsurată de la liniile de bază stabilite în conformitate cu dreptul internațional al mării (Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, semnată la .X. la 10 decembrie 1982).

2. După data de 1 ianuarie 2014

În cazul navelor utilizate pentru transportul de călători/bunuri cu plată sau pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit, care sunt atribuite navigației în largul mării, scutirile de TVA prevăzute de art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal se aplică dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație în largul mării.

Pentru a determina dacă o navă este efectiv și preponderent utilizată în largul mării nu pot fi luate în calcul doar criteriile obiective, cum ar fi lungimea sau tonajul navei, însă acestea ar putea fi utilizate pentru a exclude din domeniul de aplicare a scutirilor navele care, în orice caz, nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, respectiv nu ar fi capabile pentru navigație în largul mării.

Cerința referitoare la navigația în largul mării nu se aplică pentru aplicarea scutirilor de TVA prevăzute de art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal în cazul navelor utilizate pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă.

Pentru a stabili dacă o navă, care îndeplinește condițiile obiective de a fi capabilă să navigheze în largul mării datorită lungimii și tonajului, a fost efectiv și preponderent utilizată pentru navigație în largul mării, pot fi utilizate mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală sau orice alte mijloace de probă prevăzute de lege.

Conceptul de navigație "în largul mării" în sensul Directivei 2006/112/CE a Consiliului și al art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal acoperă orice parte a mării în afara apelor teritoriale ale oricărei țări, care este dincolo de limita de .X. marine, măsurată de la



*liniile de bază stabilite în conformitate cu dreptul internațional al mării (Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, semnată la .X. la 10 decembrie 1982)."*

Așa cum rezultă din preambulul deciziei Comisiei Fiscale Centrale, se reține că aceasta a fost adoptată în vederea aplicării unitare a prevederilor art.143 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează scutiile de TVA în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate, printre altele, pentru activități economice pe mare, avându-se totodată în vedere prevederile art.23 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la noțiunea de *navă*.

Astfel, potrivit soluției adoptate, aplicabilă în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2013, se reține că scutirea de TVA se aplică dacă *nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare*, adică în afara apelor teritoriale ale oricărei țări, respectiv dincolo de limita de .X. marine.

Totodată, se reține că pentru a determina dacă o navă este efectiv și preponderent utilizată pe mare, în cadrul soluției adoptate se face trimitere la o serie de noțiuni/concepte/sintagme, precum și criterii/condiții ce trebuie îndeplinite.

Sintetizând cele explicitate de Comisia Fiscală Centrală, se reține că pentru aplicarea scutirii de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuie avute în vedere și analizate: noțiunea/conceptul de *navă*; în cazul în care este vorba de *navă*, îndeplinirea criteriilor obiective de lungime și tonaj pentru a fi capabilă să navigheze pe mare; noțiunea de *navigație*; conceptul de *navigație "pe mare"*; sintagma *efectiv și preponderent*.

În ceea ce privește noțiunea de *navă*, ținând cont de faptul că Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015, potrivit preambulului, a fost emisă avându-se în vedere prevederile art.23 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în conformitate cu acest articol:

*"Sunt nave, în înțelesul prezentei ordonanțe:*

*a) navele maritime și de navigație interioară de orice tip, propulsate sau nepropulsate, care navighează la suprafață ori în imersie, destinate transportului de mărfuri și/sau de persoane, pescuitului, remorcajului ori împingerii;*

*b) instalații plutitoare, cum ar fi: drage, elevatoare plutitoare, macarale plutitoare, graifere plutitoare și altele asemenea, cu sau fără propulsie;*

*c) construcții plutitoare care, în mod normal, nu sunt destinate deplasării, cum ar fi: docuri plutitoare, debarcadere plutitoare, pontoane, hangare plutitoare pentru nave, platforme de foraj și altele asemenea, faruri plutitoare;*

*d) ambarcațiuni de agrement."*

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale speciale, platformele de foraj sunt nave, iar în condițiile în care platformele de foraj reprezintă nave, în considerarea celor precizate de Comisia Fiscală Centrală în cuprinsul Deciziei nr.3/2015, acestea trebuie să îndeplinească criteriile obiective de lungime sau tonaj pentru a fi capabile să navigheze peste limita de .X. marine.

Se reține că pentru dovedirea faptului că platformele de foraj marin .X., .X. și .X. se califică drept nave destinate navigației maritime cărora nu le-a fost în niciun fel

limitată zona de circulație/navigație, Societatea a depus o serie de documente, detaliate în situația de fapt, însă, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, învederate de altfel și prin contestație, „în urma analizării documentației puse la dispoziție de către SC .X. SA și a prevederilor Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.3/19.08.2015, organul de inspecție fiscală nu contestă faptul că platformele sunt nave în sensul O.G. nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și nici faptul că acestea sunt apte pentru a fi folosite pentru navigația maritimă nelimitată, dar consideră că pe timpul activității de forare platformele nu navigă, ele fiind staționare, iar picioarele acestora sunt coborâte, se sprijină pe fundul mării și ridică platformele (corpul plutitor) deasupra apei la o distanță de 60-70 m.(...)”

Prin urmare, având în vedere cele concluzionate de organele de inspecție fiscală, respectiv necontestarea de către acestea a încadrării platformelor de foraj marin în categoria navelor în sensul art.23 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, avut în vedere la emiterea Deciziei nr.3/2015, și nici a faptului că acestea sunt apte pentru a fi folosite pentru navigația maritimă nelimitată, ceea ce înseamnă/echivalează cu îndeplinirea criteriilor obiective de lungime sau tonaj pentru a fi capabile să navigheze peste limita de .X. marine, rezultă că, în cauză, organul de soluționare a contestației este investit să analizeze și să se pronunțe în primul rând asupra noțiunii de *navigație*, iar mai apoi asupra sintagmei *efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare*.

Astfel, în ceea ce privește noțiunea de *navigație*, întrucât acest concept nu este definit nici în legislația fiscală și nici în legislația specifică, respectiv în actul normativ la care face trimitere Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.3/2015 și care reglementează domeniul transportului maritim și pe căile navigabile interioare - așa cum de altfel învederează și Societatea prin contestația formulată -, se reține că potrivit DEX 2009 (Dicționarul explicativ al limbii române, ediția a II-a revăzută și adăugită) *navigație* este definită ca *faptul de a naviga; drum parcurs de un vehicul maritim, fluvial, aerian sau spațial; călătorie făcută cu o navă*, iar verbul *a naviga* înseamnă (despre nave) *a se deplasa pe apă; a pluti*.

Prin urmare, având în vedere că potrivit definițiilor mai sus reținute, prin *navigație* se înțelege deplasare sau plutire pe apă, iar potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, anterior citate, platformele, pe timpul activității de forare sunt staționare, picioarele acestora sunt coborâte, se sprijină pe fundul mării și ridică platformele (corpul plutitor) deasupra apei la o distanță de 60-70 m, aspect necontestat de către Societate, rezultă că pe perioada în care platformele de foraj marin .X., .X. și .X. desfășoară activitățile de forare pentru care au fost destinate, cerința referitoare la *navigația*, în speță pe mare, în sensul celor precizate, respectiv deplasare sau plutire, nu este îndeplinită.

Așadar, în aceste condiții, în vederea stabilirii tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferent livrării platformelor de foraj marin .X., .X. și .X., respectiv dacă pentru livrarea acestor platforme este aplicabilă scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în conformitate cu dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015, urmează a se analiza sintagma *efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare*.

Se reține că organele de inspecție fiscală, din analiza situațiilor centralizatoare întocmite de Societate pe baza jurnalelor de bord ale platformelor, au efectuat calculul perioadelor de deplasare/mutare efectuate de cele trei platforme marine

începând cu data de 01.01.2007 (data de începere a perioadei verificate) până la data de 26.05.2008/27.05.2008/ 28.05.2008 (data de livrare a platformelor), luând în calcul atât perioadele parcurse de platforme până la .X. marine cât și cele peste .X. marine, dar fără să ia în calcul ca și perioadă de navigație perioada în care platformele au forat în poziții de staționare, respectiv perioada în care acestea nu s-au deplasat dar nici nu au plutit, rezultând că utilizarea platformelor pentru navigația efectivă pe mare nu depășește 30% din totalul activității de exploatare a acestora.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală, se reține că Societatea, prin contestația formulată, susține că acestea au plecat de la premisa total eronată că trebuie demonstrat în plus că nava este „*efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare*”, în condițiile în care nici Directiva TVA și nici Codul fiscal nu prevăd o asemenea condiție, ci, conform prevederilor legale, ceea ce contează este dacă platformele de foraj marin au fost *utilizate pentru derularea de activități economice efectiv și preponderent în largul mării* și nu dacă acestea au fost *utilizate efectiv și preponderent pentru navigație pe mare*, afirmații ce nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015 a fost emisă tocmai *în vederea aplicării unitare a prevederilor art. 143 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, iar potrivit dispozițiilor reglementate prin soluția adoptată, în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2013, *scutirile de TVA prevăzute de art. 143 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, se aplică dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare.*

Totodată, în acest sens, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația Societății potrivit căreia procentul de 30% la care fac referire organele de inspecție fiscală este calculat pe baza unui raționament eronat, respectiv fără a avea în vedere perioadele în care platformele au efectuat activități de forare, întrucât, așa cum s-a precizat mai sus, pe perioada în care platformele de foraj marin .X., .X. și .X. au desfășurat activități de forare, cerința referitoare la *navigația pe mare*, în sensul celor precizate, respectiv deplasare sau plutire pe mare, nu a fost îndeplinită.

De asemenea, în ceea ce privește sublinierea Societății potrivit căreia prin adresa nr..X./ 21.03.2016 emisă de Autoritatea Navală Română este stabilit în mod clar faptul că „*pe perioada prestării activității efective de forare, caracterul de navă nu este înlăturat, aceasta menținându-și starea de navigabilitate în permanență*”, aceasta este lipsită de relevanță în condițiile în care, așa cum s-a reținut mai sus, platformele de foraj sunt nave în sensul art.23 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar atâta vreme cât platformele de foraj marin în cauză au fost proiectate cu scopul de a explora/exploata resurse naturale în orice zonă maritimă, deci pentru a fi mutate din loc în loc, oriunde în lume, capabile pentru navigație pe mare, respectiv să se deplaseze spre locul de forare, este evident că acestea își mențin starea de navigabilitate în permanență întrucât în caz contrar, respectiv în lipsa capacității de deplasare sau plutire nu ar mai fi vorba despre platforme marine mobile autoridicătoare ci de platforme fixe conectate la platforma continentală.

Referitor la încrisurile anexate de .X. în susținerea acestui capăt de cerere, detaliate la Cap.I din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, respectiv rapoarte (Anexele 24, 32 și 33) și situația centralizată cu derularea operațiunilor efectuate cu platformele .X., .X. și .X. (Anexa 30), se reține că acestea reprezintă probe aduse în dovedirea faptului că activitățile de forare efectuate de cele trei platforme au fost derulate

preponderent peste limita de .X. marine față de liniile de bază ale României, în condițiile în care Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.3/2015 prevede faptul că scutirea de TVA se aplică dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare, motiv pentru care aceste documente nu prezintă relevanță în soluționarea cauzei dedusă judecătii.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale citate în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, faptul că argumentele Societății nu sunt de natură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală, rezultă că pentru livrarea platformelor de foraj marin .X., .X. și .X. nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât acestea nu au fost *efectiv și preponderent utilizate pentru navigație pe mare*, în conformitate cu soluția adoptată de Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.3/2015, ci, așa cum a constatat și concluzionat și echipa de inspecție fiscală, utilizarea platformelor efectiv și preponderent este în poziție staționară pentru activitatea de forare și nu pentru navigație, respectiv pentru deplasare sau plutire pe mare.

Totodată, în ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia și-a modelat conduita conform precizărilor direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, acționând cu bună-dreptate și precauție, astfel că, în lipsa oricărei culpe a sa, aplicarea sancțiunii constând în impunerea la plată a penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei este contrară atât jurisprudenței CJUE cât și jurisprudenței naționale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Așa cum rezultă din situația de fapt stabilită pe baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, a precizărilor aduse de Societate prin contestația formulată, precum și a documentelor anexate la dosarul cauzei, ulterior livrării în luna mai 2008 a platformelor de foraj marin .X., .X. și .X., în vederea înregistrării corecte a operațiunii de vânzare, .X. a solicitat, prin adresa nr.X./23.06.2008, punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor.

Prin adresa nr.X./30.06.2008, Direcția de Legislație în Domeniul TVA a comunicat că scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal, nu este aplicabilă livrărilor în cauză, precizând în final că se impune corectarea facturilor emise în cauză fără TVA, în conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv emiterea de facturi cu cota standard de 19% TVA.

În pofida celor comunicate de direcția de specialitate în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, .X. nu a înțeles să procedeze la corectarea facturilor și colectarea taxei pe valoarea adăugată în cota standard de 19%, ci prin decontul de TVA aferent lunii august 2008 a declarat livrarea platformelor în cauză la rândul 2 "*Regularizări livrări intracomunitare, scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal*", în condițiile în care, la momentul vânzării, platformele se aflau în apele teritoriale ale României sub contracte de operare (foraj), fără ca acestea să fie mutate/transportate de la locul de operare, astfel că vânzarea platformelor nu putea fi tratată ca livrare intracomunitară de bunuri conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât trebuia făcută dovada transportului într-un alt stat membru.

În consecință, față de cele reținute mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă livrării platformelor de foraj marin .X., .X. și .X. și au calculat obligații fiscale accesorii, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016, **în ceea ce privește în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi de întârziere în sumă .X. lei și penalități de întârziere în sumă .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se

## DECIDE

**1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016 **în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016 **în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente creditului fiscal utilizat;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente creditului fiscal utilizat;

- lei;
- impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X.
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- penalități de întârziere în sumă de 1.X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.05.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.05.2016 în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

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

**DIRECTOR GENERAL,**

**.X.**