

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Arad prin adresa, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad asupra contestatiei formulate de societatea "X".

Societatea petenta formuleaza contestatie împotriva Raportului de inspectie fiscala înregistrat si solicita:

- anulara partiala a masurilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscala pentru suma totala reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, penalitati de întârziere 0,5% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, penalitati de întârziere 10% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adaugata datorata de societate, penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata de plata datorata de societate, respectiv restituirea acestor sume daca pâna la data analizarii contestatiei sumele au fost achitate de catre contestatoare si restituirea sumei reprezentând platile efectuate de catre societate cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente pe perioada efectuării controlului;

- suspendarea, în temeiul prevederilor art. 183 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, a executarii actului pâna la solutionarea contestatiei.

În considerarea art. 7 din Codul de Procedura Fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicat, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad a solicitat societatii petente completarea dosarului cauzei cu obiectul contestatiei, în conditiile în care raportul de inspectie fiscala împotriva caruia societatea a formulat contestatie este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, astfel încât societatea are posibilitatea contestarii Deciziei de impunere ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala.

Urmare acestei solicitari, prin adresa FN, înregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad, societatea petenta completeaza contestatia depusa cu urmatoarea precizare: " Subscrisa bineînteles ca a înteles sa promoveze contestatie si împotriva Deciziei de impunere, asa cum prevad normele în materie respectiv art. 106 alin. 3 din C.P.F. (...) Dintr-o regretabila eroare s-a omis a se cuprinde în petitul contestatiei numarul si data deciziei de impunere, dar aceasta ne-a fost intentia evidenta si manifesta a ataca actul fiscal în complexitatea si totalitatea lui raportat la art. 174 din C.P.F. Invederam ca punctul privind suspendarea actului administrativ fiscal se refera la aplicabilitatea deciziei de impunere si nu la raportul de inspectie fiscala".

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de **S.C. "X" S.R.L.** împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad si înregistrat la Activitatea de Control Fiscal, s-au retinut urmatoarele:

În fapt, societatea comerciala "X" S.R.L. prin reprezentantul legal ales, avocat a formulat contestatie împotriva Raportului de inspectie fiscala înregistrat la Activitatea de Control Fiscal si a solicitat anulara partiala a masurilor cuprinse în acesta pentru suma totala reprezentând obligatii bugetare suplimentare stabilite de organele de control.

In drept, Codul de Procedura Fiscala prevede:

ART. 82

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

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

- a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);*
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

ART. 83

“ Decizia de impunere

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

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

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

ART. 84

“ Forma si continutul deciziei de impunere

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

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

“ ART. 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

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

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

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

Norme metodologice:

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

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

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

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

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

“ ART. 174

Posibilitatea de contestare

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

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.

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

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

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

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

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

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

În legatura cu capatul de cerere din contestatia formulata de **S.C."X" S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere, s-au retinut urmatoarele:

Suma totala contestata de societatea petenta reprezinta:

- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;
- majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;
- penalitati de întârziere 0,5% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;
- penalitati de întârziere 10% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;
- reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- majorari de întârziere respectiv dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata datorata de societate;
- penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata de plata datorata de societate.

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

Contestatia a fost semnata de reprezentantul legal al petentei, avocat, la dosarul cauzei fiind depusa împuternicirea avocatiala nr. 119/2005 în original, asa dupa cum prevede art. 175 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

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

I. Societatea comerciala "X" S.R.L. formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere emisa de Activitatea de Control Fiscal Arad solicitând anulara partiala a acesteia pentru suma totala reprezentând obligatii bugetare stabilite suplimentar, invocând în sustinerea contestatiei urmatoarele motive:

- societatea petenta a fost verificata urmare cererii acesteia de efectuare a unui control fiscal si urmare controlului s-a concluzionat ca, pentru anumite contracte de leasing încheiate cu persoane nerezidente, societatea nu a respectat legislatia în domeniu în ceea ce priveste plata impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente si a retinerii si platii TVA-ului aferent, contractele în cauza fiind urmatoarele:

1. contractul de leasing încheiat între o firma din SUEA, în calitate de locator (finantator n.a) si S.C. "X" S.R.L. , în calitate de utilizator;

2. contract leasing încheiat între o firma din SUEA, în calitate de locator (finantator n.a) si S.C. "X" S.R.L. , în calitate de utilizator;

3. contract leasing încheiat între o firma din SUEA, în calitate de locator (finantator n.a) si S.C. "X" S.R.L. , în calitate de utilizator;

4. contract leasing încheiat între o firma din Austria în calitate de locator (finantator n.a.) si S.C."X" S.R.L. Lipova, în calitate de utilizator.

De asemenea, s-a stabilit ca S.C. "X" S.R.L. are încheiate contracte de prestari servicii efectuate de catre parteneri cu sediul în strainatate pentru care s-au emis facturi emise de catre trei societati din Germania pentru diverse servicii.

- în urma verificarilor, organele de control au stabilit o obligatie de plata aferenta impozitului pe venitul persoanelor nerezidente pe perioada supusa verificarii din care petenta a achitat, prin intermediul a 7 plati reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, o parte de suma, ramânând un debit, majorari de întârziere, respectiv dobânzi aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, penalitati de întârziere 0,5% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar si penalitati de întârziere de 10% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;

- organele fiscale au considerat ca, “ (...) fata de impozitul datorat statului s-ar impune si achitarea de TVA aferent (nu se stie precis) acestor sume (...)” asa încât s-a calculat TVA cu majorarile, dobânzile si penalitatile de întârziere aferente, respectiv majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata datorata de societate, penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata de plata datorata de societate;

- petenta considera ca, textele din legile interne ale statului român care au fost invocate de organele de control au un rol semnificativ în rezolvarea problemelor de drept intern, dar acestea au un caracter pur subsidiar în cazul de fata care trebuie si este reglementat de catre conventiile internationale la care România este semnatara si de catre legile de ratificare a acestor conventii internationale;

- petenta face trimitere la documentele pe care le-a prezentat si anume certificatul de la Administratia Fiscala Suedeza prin care se atesta ca firma straina 1 este rezident suedez si platitor de impozit în Suedia precum si adeverinta emisa de firma straina prin care se adevereste ca fata de contractele incheiate, aceasta a încasat dobânda de leasing si ca pentru aceste venituri a achitat la zi impozitele în conformitate cu legislatia în vigoare si contractele mai sus mentionate, documente în raport de care petenta sustine ca prevederile art. 10 din Decretul 432/1978 respectiv sintagma “pot fi” da posibilitatea ca veniturile sa poata fi impozitate în oricare din cele doua state, dar odata achitate aceste impozite, rezulta indubitabil ca “ (...) odata ce impozitul a fost achitat (indiferent în care stat) celalalt stat nu mai poate sa stabileasca si el acelasi impozit - acesta fiind de fapt chiar scopul EVITARII DUBLEI IMPUNERI.”;

- petenta arata ca, în cazul în care deja firma suedeza a achitat aceste taxe si impozite, singura masura ce se poate lua este aceea de a se anula impozitul stabilit la plata prin actul contestat respectiv majorarile de întârziere, dobânzile si penalitatile de întârziere aferente;

- în legatura cu contractul de leasing, petenta sustine ca organele de control nu au reusit sa retina cu precizie denumirea integrala a finantatorului astfel încât finantatorul este alta firma din Austria, iar acest finantator nu este rezident al statului german si în consecinta prevederile Decretului 673/1976 si cele ale Legii 29/2002 nu sunt relevante în cauza;

- în conditiile în care firma austriaca este rezident al statului austriac, relatia comerciala cât si situatia fiscala este guvernata de catre Decretul nr. 254/1978 care la art. 11 stabileste ca “ *Dobânzile provenind dintr-un stat contractant platite unui rezident al celuilalt stat contractant sint impozabile în acest celalalt stat contractant.*”, asadar este evident si indubitabil ca singura parte contractanta care putea în mod legal sa achite impozit la aceste venituri era finantatorul adica firma din Austria si în acest context societatea nu putea fi obligata în nici un fel la plata impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, a majorarilor de întârziere, a dobânzilor si penalitatilor de întârziere aferente;

- în ceea ce priveste facturile emise de catre societatea germana, petenta arata ca situatia de fata este reglementata de prevederile Legii 29/2002 privind ratificarea Conventiei dintre România si Germania pentru evitarea dublei impuneri. În conditiile în care, între parti nu exista un contract scris care sa defineasca activitatile prestate si facturate, societatea petenta încadreaza activitatile la art. 14 si art. 21 din Legea nr. 29/2002, care ambele prevad ca impozitul datorat pentru activitatile ce le reglementeaza, se achita exclusiv în statul unde se realizeaza, în cazul de fata Germania;

- petenta solicita ca, în situatia în care nu va fi achitat pâna la momentul solutionarii contestatiei, sumele contestate, organul de solutionare sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ fiscal pâna la solutionarea contestatiei;

- de asemenea, societatea petenta solicita “ (...) restituirea sumei ce a fost achitata pe parcursul controlului, de catre contestatoare, justificat de inexistenta obligatiei de plata, aflându-ne astfel în fata unei veritabile plati nedatorate.”

II. Verificarea societatii petente s-a facut urmare adresei societatii înregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad, respectiv la Activitatea de Control Fiscal Arad prin care se solicita efectuarea unui control de fond în vederea finalizarii negocierilor de vânzare- cumparare a societatii.

Urmare verificarii efectuate, organele de control au constatat urmatoarele:

- cu privire la modul de constituire si virare a impozitului aferent persoanelor nerezidente, verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile O.G. nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice si juridice nerezidente, O.G. nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing, cu modificarile si completarile ulterioare, Legea

nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a cuprins perioada 01.04.2000 - 30.04.2005;

- societatea verificata a avut încheiate un numar de 4(patru) contracte de leasing financiar extern, 3(trei) cu societatea din SUECIA si unul cu o societate din AUSTRIA. De asemenea, SC "X" S.R.L. are încheiat cu o societate germana contractul prin care a achizitionat o linie de îmbuteliat PET-uri în valoare de DM pe care o va achita în rate conform contractului, plata ratelor fiind garantata printr-o scrisoare de garantie eliberata de catre BRD sucursala Arad si a înregistrat prestari de servicii efectuate de parteneri cu sediul în strainatate respectiv: Germania aferente carora s-au emis un numar de 3(trei) facturi respectiv, toate reprezentând diverse servicii si cu alta firma din Germania pentru care s-a emis factura cuprinzand o suma de EUR reprezentând consultanta;

- societatea petenta nu a constituit impozitul pe veniturile din dobânzi platite persoanelor nerezidente pentru perioada supusa verificarii respectiv impozit pe veniturile din prestari servicii efectuate în România de catre nerezidenti, exceptie facând un numar de 7 plati efectuate în contul impozitului pe veniturile din dobânzi. Organele de control au calculat în sarcina petentei o obligatie reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, luând în considerare cele 7 plati efectuate de catre societate.

- pentru debitul suplimentar organele de control au calculat majorari de întârziere si dobânzi, penalitati de întârziere de 0,5% aferenta debitului nevirat si penalitati de întârziere de 10%;

- cu privire la modul de constituire si virare a taxei pe valoarea adaugata, s-au retinut urmatoarele:

a). pentru perioada 01.04.2000 - 31.05.2002, organele de control au stabilit în sarcina petentei un debit reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara, astfel: TVA colectata pentru un numar de trei facturi fiscale reprezentând transport marfa neînregistrate în evidenta contabila la data emiterii, TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol efectuate pentru salariati, TVA suplimentara aferenta încasarilor în numerar la export si TVA suplimentara aferenta bonurilor fiscale neînsoțite de facturi fiscale si a facturilor emise pe persoana fizica. Pentru perioada 01.04.2000 - 31.05.2002 conform evidentei contabile s-a constatat de catre organele de control ca societatea a înregistrat eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor din import introduse în tara în regim de leasing, astfel încât organele de control au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata, aferenta acestor rate, în sensul ca au colectat si au dat drept de deducere pentru TVA aferenta contractelor de leasing ;

b). pentru perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, organele de control au calculat un debit reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara, astfel: TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol efectuate pentru salariati, TVA suplimentara aferenta facturilor de transport pentru care societatea nu a prezentat copie de pe DVI, TVA suplimentara aferenta bonurilor fiscale neînsoțite de facturi fiscale si a facturilor emise de persoana fizica si reprezentând TVA suplimentara aferenta facturilor de transport în regim lohn. De asemenea, întrucât societatea nu a respectat prevederile art. 29 lit. D din Legea nr. 345/2002 respectiv art. 70 alin. 4 din H.G. nr. 598/2002 si nu a putut prezenta organelor de control modul de calcul a taxei pe valoarea adaugata colectata si dedusa aferenta ratelor de leasing, organele de control au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor rate;

c). pentru perioada 01.01.2004 - 30.04.2005 organele de control au calculat un debit suplimentar reprezentând TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol efectuate pentru salariati si TVA aferenta bonurilor fiscale neînsoțite de facturi fiscale si a facturilor emise pe persoana fizica.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, organele de control au calculat majorari de întârziere si dobânzi si penalitati de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna de întârziere la plata.

De asemenea, pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adaugata înregistrata de societate în evidenta sa contabila, organele de control au calculat majorari de întârziere si dobânzi si penalitati de întârziere.

III. Având în vedere contestatia formulata de societatea petenta, motivele invocate de aceasta si prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad este investit a se pronunta daca, pentru platile efectuate la extern, reprezentând dobânzi în baza contractelor de leasing financiar încheiate cu persoane juridice nerezidente si diverse prestari servicii, societatea petenta avea obligatia de a retine, prin stopaj la sursa si de a vira la buget impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, daca pentru neplata la termenul legal al acestuia societatea datoreaza dobânzi si penalitati de întârziere aferente respectiv daca în mod corect si legal organele de control au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing financiar extern.

1). În legatura cu capatul de cerere privind suma totala reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, penalitati de întârziere 0,5% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar si penalitati de întârziere 10% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, s-au retinut urmatoarele:

În fapt, în perioada verificata, societatea petenta a avut încheiate un numar de 4(patru) contracte de leasing financiar extern, 3(trei) contracte cu o societate din SUECIA, si un contract de leasing încheiat între o firma din Austria în calitate de locator (finantator n.a.) si S.C. "X" S.R.L. , în calitate de utilizator.

Contractele încheiate de societatea petenta cu firma din SUECIA au fost reziliate începând cu luna martie 2003 iar cel cu firma austriaca începând cu luna februarie 2004.

De asemenea, SC "X" S.R.L. are încheiat cu o firma din GERMANIA contractul prin care a achizitionat o linie de îmbuteliat PET-uri în valoare de ... DM, suma pe care o va achita în rate conform contractului, plata ratelor fiind garantata printr-o scrisoare de garantie eliberata de catre BRD sucursala Arad.

Societatea petenta a înregistrat prestari de servicii efectuate de parteneri cu sediul în strainatate respectiv o societate din Germania aferente carora s-au emis un numar de 3(trei) facturi toate reprezentând diverse servicii si cu o firma din Germania pentru care s-a emis o factura pentru o suma reprezentând consultanta. Pentru partenerul extern din Germania societatea nu a prezentat organelor fiscale certificatul de rezidenta fiscala.

În drept, conform cap. 7 art. 25 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 republicata, privind operatiunile de leasing și societățile de leasing:

"ART. 25

Veniturile obținute de nerezidenti sub forma de dobanda sau de redeventa (rata de leasing), stabilită de părțile contractante, în cazul contractelor de leasing financiar sau operational, se impun în România prin reținere la sursa, potrivit prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri sau ale legislației interne, după caz. În cazul contractelor de leasing operational încheiate cu persoane nerezidente, redeventa înseamnă beneficiul stabilit

de părți sau toată cota de leasing (rata de leasing), dacă prin contract nu se identifica partea de beneficiu.”

Pentru perioada 01.04.2000- 31.12.2003, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și persoane juridice nerezidente:

“ART. 1

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

ART. 2

(1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate din România se calculează, se retine și se vărsa de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:

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

c) 15% pentru veniturile provenind din prestări de servicii de orice natura, precum și din consultații medicale și operații chirurgicale. Aceste prevederi se aplica numai în cazul în care asemenea activități au loc efectiv în România și dacă nu se desfășoară prin intermediul unei baze fixe sau al unui sediu permanent, situat pe teritoriul României;

(2) Impozitul reglementat prin prezenta ordonanta se calculează prin aplicarea cotelor menționate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidentilor, transformate în lei la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Nationala a României, din ziua precedenta celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonanțarea plății către nerezident.”

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

ART. 12

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

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

Decretul nr. 432 din 31 octombrie 1978 pentru ratificarea unor tratate internaționale prin care s-a ratificat Convenția dintre Republica Socialistă România și Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere și Protocolul la aceasta Convenție, încheiate la Stockholm la 22 decembrie 1976 prevede la art. 11:

“ART. 11

Dobinzi

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

2. Totuși, astfel de dobinzi pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelu stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depăși 10 la suta din suma dobinzilor.

Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modul de aplicare al acestei limitări.

3. Termenul dobinzi, așa cum este folosit în prezentul articol, înseamnă venituri din efecte publice, din titluri de credit sau obligațiuni, indiferent dacă sînt sau nu garantate ipotecar, indiferent dacă dau sau nu dreptul de participare la beneficii, și din creanțe de orice natura, precum și orice alte venituri pe care legislația fiscală a statului din care provin veniturile le asimilează veniturilor din sume împrumutate.

4. Dispozițiile paragrafelor 1 și 2 nu se vor aplica dacă beneficiarul dobinzilor, fiind rezident al unui stat contractant, are în celălalt stat contractant din care provin dobinzile un sediu permanent de care este legată efectiv creanța de la care provin dobinzile. În acest caz se vor aplica prevederile art. 7.

5. Dobinzile vor fi considerate ca provin dintr-un stat contractant cînd debitorul este acel stat însuși, o subdiviziune administrativă, o autoritate locală sau un rezident al aceluia stat. Totuși, cînd persoana plătește dobinzile, fie ca este sau nu rezidență a unui stat contractant, are într-un stat contractant un sediu permanent în legătura cu care a fost contractantă creanța asupra căreia se plătesc dobinzile și care dobinzi sînt suportate de sediul permanent respectiv, atunci astfel de dobinzi sînt considerate ca provin din statul contractant în care este situat sediul permanent.

6. Cînd, datorită unor relații speciale existente între plătitor și primitor sau între ambii și o alta persoană, suma dobinzilor plătite, ținînd cont de creanța pentru care sînt plătite, depășește suma pe care plătitorul și primitorul ar fi convenit-o în lipsa unor astfel de relații, prevederile prezentului articol se vor aplica numai la aceasta ultima sumă. În acest caz, partea excedentară a plăților va rămîne impozabilă conform legislației fiecărui stat contractant ținîndu-se cont de celelalte prevederi ale prezentei convenții.”

Decretul nr. 254 din 10 iulie 1978 pentru ratificarea Convenției între Republica Socialistă România și Republica Austria privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii prevede la art.11 următoarele:

ART. 11

“ Dobinzi

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

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

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

4. Termenul dobinzi folosit în prezentul articol indică veniturile din efecte publice, din obligațiuni, însoțite sau nu de garanții ipotecare sau de o clauză cu participare la beneficii și din creanțe de orice natura, precum și orice alte venituri asimilate veniturilor din sume împrumutate de legislația fiscală a statului contractant din care provin veniturile.

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

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

menționate sînt considerate ca provenind din statul contractant în care este situat sediul stabil.

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

Decretul nr. 625/1973 pentru ratificarea Convenției dintre Republica Socialistă România și Republica Federala Germania privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii:

“ART. 10

Dobinzi

(1) Dobinzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unei persoane care are reședința în celălalt stat contractant pot fi impuse în acest celălalt stat contractant.

(2) Aceste dobinzi pot fi însă impuse și în stat contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobinzilor.

(3) Termenul dobinzi, folosit în prezentul articol, înseamnă veniturile din împrumuturi publice, din titluri de obligațiuni, indiferent dacă sînt cu participare la beneficii sau garantate ipotecar, veniturile care provin din creanțe de orice natură, precum și toate celelalte venituri care sînt asimilate, de legislația fiscală a statului din care provin, cu veniturile din împrumuturi.

(4) Prevederile paragrafelor 1 și 2 nu se aplica cînd beneficiarul dobinzilor, rezident al unui stat contractant, are în celălalt stat contractant din care provin dobinzile un sediu stabil și creanța pentru care se plătesc dobinzi aparține efectiv acelui sediu stabil. În acest caz se aplica prevederile articolului 7.

(5) Dobinzile sînt considerate ca provenind dintr-un stat contractant atunci cînd debitorul își are reședința în acel stat. Cu toate acestea, dacă debitorul dobinzilor, indiferent dacă este sau nu rezident al unui stat contractant, are într-un stat contractant un sediu stabil și creanța pentru care se plătesc aceste dobinzi a fost contractată pentru trebuințele acelui sediu stabil, iar dobinzile se plătesc le acel sediu, aceste dobinzi sînt considerate ca provenind din statul contractant în care este situat sediul stabil.

(6) Dacă între debitor și creditor sau între fiecare dintre ei și o terță persoană există relații speciale și din aceasta cauză dobinzile plătite și evaluate conform creanței de bază depășesc suma pe care debitorul și creditorul ar fi plătit-o fără existența acestor relații, prevederile prezentului articol se aplica numai la aceasta ultima suma. În acest caz, partea care excede poate fi impusă în conformitate cu legislația fiecărui stat contractant, tinîndu-se seama și de celelalte dispoziții ale prezentei convenții.”

De asemenea, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 635 din 15 mai 2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state:

“2. Sintagma "impozitul astfel stabilit nu va depăși" sau "impozitul astfel stabilit nu poate depăși" prevăzută la paragraful 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" se aplica întocmai în lipsa unei proceduri exprese din legislația națională de genul celei exemplificate la pct. 1.a) și 1.b), care introduce excepția, respectiv impunerea cu o cota mai mică sau scutirea.

3. *Prevederea paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevente", redată prin sintagma: "Totuși, aceste dividende, dobanzi, comisioane, redevente sunt de asemenea impozabile în statul din care provin asemenea venituri cu o cota prevăzută în mod expres prin convenție", nu este anulată de paragraful 1 al aceluiași articol, care prevede ca veniturile respective platite unui rezident al statului cu care România are încheiată convenție se impun în statul sau de rezidență.*

Dispozițiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevente" statuează dreptul statului de sursă, respectiv al statului român, de a încasa impozitul pentru veniturile menționate, realizate din România de persoane rezidente ale statelor partenere, însă la nivelul prevăzut de convenții, nivel care, de regulă, este mai redus decât cel stabilit prin Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 sau prin legislația care reglementează impunerea unor asemenea venituri realizate de persoane fizice sau persoane juridice române.

Dispozițiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevente" nu conduc la dubla impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul reținut în România, în conformitate cu prevederile convenției, tocmai prin conectarea prevederilor paragrafelor 1 și 2, prevederi legislative care justifică însăși ratiunea convenției bilaterale."

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

Dispozițiile paragrafului 2 al articolului "Dobanzi" statuează dreptul statului de sursă, respectiv a statului român de a încasa impozitul pentru veniturile menționate, realizate în România de persoane rezidente a statelor partenere, însă la nivelul prevăzut în convenții, nivel care de regulă este mai redus decât cel stabilit prin O.G. nr. 83/1998.

Precizările referitoare la aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și diverse state, aprobate prin OMFP nr. 635/2002, nu modifică și nu dau o altă interpretare prevederilor cuprinse în O.G. nr. 83/1998, conform adresei Ministerului Finanțelor Publice, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, în care se precizează că "Pentru veniturile din dobânzi, dividende, comisioane sau de natură redeventelor potrivit paragrafului 2 al fiecărui articol care reglementează impunerea acestor venituri, se da drept de impunere și în țara de sursă limitat, funcție de interesul economic al celor două state.

În acest context, rezulta în mod clar că prin convenție se da dreptul de impunere la sursă a acestor venituri statului român, pentru veniturile de această natură realizate din România de rezidentul țării partenere, iar pentru evitarea dublei impuneri se acordă credit fiscal în țara de rezidență.

În practica internațională în ceea ce privește aplicarea articolelor privind reținerea impozitului la sursă, sintagma "poate fi impus" este interpretată imperativ și nu optional în sensul dreptului suveran de impunere al statului de proveniență al acestui venit. Sintagma este utilizată și în Modelul cadru OECD de Convenție de impunere pe venit și pe capital elaborat de țările membre OECD și i se da aceeași interpretare de către autoritățile competente din țările partenere la astfel de convenții, precum și de Tribunalele fiscale din aceste țări,

derogându-se prin ea de la regula generala prevazuta la paragraful 1 al articolelor dividende, dobânzi, redevente, comisioane, care stabilesc impunerea acestora în tara de rezidenta.

Prin urmare daca impunerea acestor venituri ar fi tratata numai în statul de rezidenta al beneficiarului de venit, atunci nu ar mai fi necesara încheierea de conventii de evitare a dublei impuneri si în asemenea situatie veniturile se vor impune atât în tara de sursa, cât si în tara de rezidenta si astfel dubla impunere nu ar putea fi evitata.”

Pe cale de consecinta, în conditiile în care legislatia fiscala din România reglementeaza expres prin sintagma introdusa la paragraful 2 al fiecarui articol “poate fi impus”, dreptul suveran al statului de provenienta de a impune aceste venituri si în tara de sursa, limitat, functie de interesul economic al celor doua state, motivatiile petentei din contestatia formulata nu pot fi luate în considerare si petenta nu poate fi exonerata de la plata impozitului pe dobanzile platite catre persoana juridica nerezidenta.

Fata de prevederile legale mai sus citate, organele de inspectie fiscala în mod corect si legal au procedat la calcularea debitului reprezentand impozit pe veniturile realizate în Romania de persoanele juridice nerezidente, respectiv pentru dobanzile achitate catre firma din SUEZIA conform art. 11 alin. 2 din Convenția dintre Republica Socialistă România și Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere: “ 2. *Totuși, astfel de dobinzi pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelu stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depăși 10 la suta din suma dobinzilor.* ” , pentru dobanzile achitate catre firma din Austria în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) din Conventia între Republica Socialistă România si Republica Austria privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor si averii: “*impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma dobinzilor.*” si pentru platile efectuate catre firma din GERMANIA în conformitate cu prevederile art. 10 alin. 2 din Convenția dintre Republica Socialistă România și Republica Federala Germania privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii: “(2) *Aceste dobinzi pot fi însă impuse și în stat contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobinzilor.*”

Referitor la afirmatia petentei din contestatie si anume ca “ (...) societatea noastra NU a retinut si nu a varsat sumele stabilite ca impozit, deoarece aveam CHIAR o clauza contractuala care prevedea ca aceste taxe si impozite se vor achita de catre Partea Suedeza (...)” nu a putut fi retinuta în solutionarea favorabila a cauzei întrucât partenerii nu pot încheia contracte, considerate legea partilor, cu încălcarea prevederilor legale în vigoare, asa cum, de altfel, este prevazut si la art. 5 din Codul civil, care precizeaza urmatoarele: “ *Nu se poate deroga prin conventii sau dispozitii particulare, la legile care intereseaza ordinea publica si bunele moravuri.*”Astfel, chiar daca prin contractul încheiat între parti a fost prevazut ca aceste taxe se vor achita de catre partea suedeza, aceasta nu putea conduce la inexistenta obligatiilor fata de terti respectiv fata de bugetul statului.

În legatura cu sustinerile petentei ca “ (...) prevederile Decretului 673/1976 si cele ale Legii 29/2002 care au fost invocate cu vehemeta de catre organul de control nu au nici un fel de relevanta în ceea ce priveste acest control, cel mult ca literatura juridica comparata.” nu au putut fi retinute întrucât, prevederile Decretului nr. 625/1973 (si nu Decretul 673/1976 cum eronat a fost numit de petenta) respectiv ale Legii 29/2002 au fost invocate de organele de control în legatura cu contractul încheiat cu societatea din GERMANIA.

Începând cu 01.01.2004 se aplica prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

În drept, conform prevederilor art.115 alin.1 , art.116 alin.1 și alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“Venituri impozabile obținute din România

ART. 115

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

(...)

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

ART. 116

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

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

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

În conformitate cu prevederile legale enumerate mai sus coroborate cu prevederile Decretului nr. 625/1973 și ale Legii nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, în mod corect și legal prestările de servicii efectuate de către partenerii externi au fost impuse de către organele de control cu cotele corespunzătoare.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru capatul de cerere privind debitul suplimentar reprezentând impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Referitor la dobanzile și penalitățile aferente debitului suplimentar reprezentând impozitul pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de organele de control, se retine ca stabilirea de dobanzi și penalități în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natură impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente, stabilit suplimentar de organele de control prin Decizia de impunere, contestația urmează a fi respinsă, și pentru debitele reprezentând majorări de întârziere și dobanzi, penalități de întârziere de 0,5% și penalități de întârziere de 10% aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

2). Referitor la capatul de cerere privind suma totală reprezentând: taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, majorări de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, majorări de întârziere respectiv dobanzi aferente taxei pe valoarea adăugată datorată de societate, penalități de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și penalități de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată de plată datorată de societate, s-au reținut următoarele:

A). Pentru capatul de cerere privind suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar:

În fapt, urmare verificarii efectuate, cu privire la modul de constituire si virare a taxei pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit urmatoarele:

a). pentru perioada 01.04.2000 - 31.05.2002, organele de control au stabilit în sarcina petentei un debit reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara astfel: TVA colectata pentru un numar de trei facturi fiscale reprezentând transport marfa neînregistrate în evidenta contabila la data emiterii, TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol efectuate pentru salariati, TVA suplimentara aferenta încasarilor în numerar la export si TVA suplimentara aferenta bonurilor fiscale neînsoțite de facturi fiscale si a facturilor emise pe persoana fizica.

b). pentru perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, organele de control au calculat un debit reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara astfel: TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol efectuate pentru salariati, TVA suplimentara aferenta facturilor de transport pentru care societatea nu a prezentat copie de pe DVI, TVA suplimentara aferenta bonurilor fiscale neînsoțite de facturi fiscale si a facturilor emise de persoana fizica si reprezentând TVA suplimentara aferenta facturilor de transport în regim lohn;

c). pentru perioada 01.01.2004 - 30.04.2005 organele de control au calculat un debit suplimentar reprezentând TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol efectuate pentru salariati si TVA aferenta bonurilor fiscale neînsoțite de facturi fiscale si a facturilor emise pe persoana fizica.

Fata de cele prezentate, rezulta ca debitul suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adaugata a fost calculat în sarcina petentei pentru deficientele prezentate mai sus si nu pentru neînregistrarea sau înregistrarea necorespunzatoare a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor din import introduse în tara în regim de leasing, cum eronat a retinut societatea petenta în contestatia depusa.

Pentru perioada 01.04.2000 - 31.05.2002 conform evidentei contabile, organele de control au constatat ca societatea a înregistrat eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor din import introduse în tara în regim de leasing, astfel încât organele de control au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata, aferenta acestor rate, în sensul ca au colectat si au dat drept de deducere pentru TVA aferenta contractelor de leasing.

De asemenea, pentru perioada 01.06.2002- 31.12.2003, întrucât societatea nu a respectat prevederile art. 29 lit. D din Legea nr. 345/2002 respectiv art. 70 alin. 4 din H.G. nr. 598/2002 si nu a putut prezenta organelor de control modul de calcul a taxei pe valoarea adaugata colectata si dedusa aferenta ratelor de leasing, organele de control au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor rate.

În drept, pentru perioada 01.04.2000 - 31.05.2002, în conformitate cu prevederile art. 11 lit. b). din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

“ ART. 11

Pentru operațiunile prevăzute mai jos obligația de plata a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:[...]

b) termenele de plata pentru ratele prevăzute în contractele de leasing pentru operațiunile de leasing:[...]

iar pct. 7.4 din Hotarârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata preciza ca:

“7.4. Bunurile introduse în țara ulterior datei de 1 iulie 1993, care fac obiectul unor contracte de leasing, se supun taxei pe valoarea adăugată la beneficiar, corespunzător cotelor în vigoare, sumelor și termenelor de plata pentru ratele prevăzute în contractele de leasing.”

Pentru perioada 01.06.2002- 31.12.2003, în conformitate cu prevederile art. 29 lit. D d). din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“[...]d) taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate se achită de către persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, indiferent de statutul lor juridic, pe data de 25 a lunii următoare celei în care este prevăzută prin contract data de plata a ratelor și/sau pe data de 25 a lunii următoare celei în care au avut loc plăți de avansuri. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată vor evidenția taxa aferentă acestor operațiuni, atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă, în decontul privind taxa pe valoarea adăugată întocmit pentru luna în care este prevăzută prin contract data pentru plata ratelor și/sau luna în care au loc plăți de avansuri. Dacă la expirarea contractului de leasing bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, taxa pe valoarea adăugată datorată pentru valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective se achită la organele vamale;”

Fata de prevederile legale mentionate mai sus, se retine ca în mod corect si legal organele de control au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing conform contractelor de leasing extern încheiate de societatea petenta.

În conditiile în care, pentru celelalte deficiente constatate de catre organele de control în legatura cu modul de calcul si virare a taxei pe valoarea adaugata si pentru care a fost calculat debitul suplimentar, societatea petenta nu a respectat prevederile art. 175 din Codul de procedura fiscala, republicat, unde este stipulat:

“ Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;”

respectiv nu a invocat în cuprinsul contestației nici un motiv de fapt si de drept pentru care a înțeles sa conteste acest debit, pentru capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, contestatia urmeza a fi respinsa ca neîntemeiata.

Referitor la dobanzile si penalitatile aferente debitului suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organele de control, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, stabilit suplimentar de organele de control prin Decizia de impunere, contestatia urmeaza a fi respinsa, si pentru debitele reprezentând majorari de întârziere si dobanzi si penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata, reprezentând masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

B). Pentru capatul de cerere privind suma totala reprezentând majorari de întârziere respectiv dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata datorata de societate si penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata de plata datorata de societate:

În fapt, urmare verificarii efectuate, organele de control au constatat ca, în perioada 01.04.2000 - 30.04.2005, societatea petenta a înregistrat atât taxa pe valoarea adaugata de plata, cât si de rambursat iar pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adaugata

datorata bugetului de stat, înscrisa în evidenta societatii, organele de control au procedat la calcularea de majorari de întârziere, dobanzi respectiv penalitati de întârziere pentru neplata la termenul legal.

În drept, în conformitate cu urmatoarele prevederi legale:

- art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

“ART. 31

Pentru neplata integrala sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, contribuabilii datorează majorări de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.”;

- art. 33 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“ART. 33

Pentru neplata integrala sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, persoanele impozabile datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.”

- art. 13 si art. 13 ^ 1 din Ordonanta Guvernului nr. 26/2001 de modificare a Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare:

“Art. 13. - Pentru achitarea cu întârziere a obligațiilor bugetare, debitorii datorează majorări de întârziere, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadentei obligației bugetare și pana la data realizării sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale în vigoare.[...]

ART. 13^1

[...]

(3) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalitatilor și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna și/sau pentru fiecare fracțiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care aveau termene de plata. Penalitatea de întârziere nu inlatura obligația de plata a majorărilor de întârziere și/sau penalitatilor.”

- art. 12 si art. 14 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare:

“ART. 12

Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.[...]

ART. 14

(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalitatilor de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna și/sau pentru fiecare fracțiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plata. Penalitatea de întârziere nu inlatura obligația de plata a dobânzilor și/sau a penalitatilor.”

- art. 114 si art. 120 din din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat:

“ART. 114

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plata, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.(...)

ART. 120

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna și/sau pentru fiecare fracțiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătura obligația de plata a dobânzilor.”

Fata de prevederile legale mai sus prezentate, s-a retinut ca, în condițiile în care societatea petenta nu a achitat taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat, înscrisa în evidenta contabila, la termenul legal de plata, în mod corect si legal organele de control au procedat la calcularea majorarilor de întârziere, dobânzilor si a penalitatilor de întârziere aferente. motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca neîntemeiata.

În legatura cu acest capat de cerere s-a retinut ca societatea petenta nu a respectat prevederile art. 175 din Codul de procedura fiscala, republicat, unde este stipulat:

“ Forma și continutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;”

respectiv nu a invocat în cuprinsul contestației nici un motiv de fapt si de drept pentru care a înțeles sa conteste aceste debite, în condițiile în care aceste sume au fost calculate de catre organele de control pentru debitele înscrise de societatea petenta în evidenta sa contabila si nevirate la termenul legal de plata la bugetul de stat.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca neîntemeiata.

3). În legatura cu capatul de cerere privind restituirea sumei reprezentând platile efectuate de catre societatea petenta cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, s-au constatat urmatoarele:

În fapt, din verificarea efectuata de catre organele de control a rezultat ca, societatea petenta nu a constituit impozitul pe veniturile din dobânzi platite persoanelor nerezidente pentru perioada supusa verificarii respectiv impozit pe veniturile din prestari servicii efectuate în România de catre nerezidenti, exceptie facând un numar de 7 plati efectuate în contul impozitului pe veniturile din dobânzi. Organele de control au calculat în sarcina petentei o obligatie reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente din care, luând în considerare cele 7 plati efectuate de catre societate.

Prin contestatia formulata, societatea petenta a solicitat organelor de solutionare restituirea sumei reprezentând platile efectuate cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 174 alin. (1) si art. 175 alin. (2) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ ART. 174

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătura dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]

ART. 175

[...]

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.*”

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 112 din Codul de procedura fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 112

Restituiri de sume

(1) *Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:*

a) *cele plătite fără existența unui titlu de creanță;*

b) *cele plătite în plus față de obligația fiscală;*

c) *cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;*

d) *cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale;*

e) *cele de rambursat de la bugetul de stat;*

f) *cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii;*

g) *cele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 166;*

h) *cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin praprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite.*

[...]

(7) *Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute la art. 119, se aproba prin ordin al ministrului finanțelor publice.*”

coroborat cu prevederile O.M.F. nr. 1.899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, unde este precizat:

“CAP. I

Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget

1. *Sumele care se restituie contribuabililor sunt cele prevăzute la art. 112 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.*

2. *Restituirea se efectuează la cererea contribuabilului, în termen de 45 de zile de la data depunerii și înregistrării acesteia la organul fiscal căruia îi revine competența de administrare a creanțelor bugetare, potrivit prevederilor art. 33 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, denumit în continuare organul fiscal competent.*

3. (1) *Cererea de restituire trebuie să fie depusă în cadrul termenului legal de prescripție a dreptului de a cere restituirea, respectiv în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire, să cuprindă codul de înregistrare fiscală a contribuabilului, suma și natura creanței solicitate a fi restituită, precum și documentele necesare din care să rezulte că aceasta nu este datorată la buget.*

(2) *Cererea de restituire va fi însoțită de copii de pe documentele din care rezultă că suma a fost plătită la buget pentru sumele plătite fără existența unui titlu de creanță, precum și de copii legalizate de pe hotărârile definitive și irevocabile sau de pe decizii ale organelor jurisdicționale sau administrative, după caz, pentru sumele stabilite prin acestea.*”

Față de cele prezentate mai sus, se reține că pentru solicitarea petentei privind restituirea sumei reprezentând plățile efectuate de către societatea petentă cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, competența de soluționare nu revine organului de soluționare a contestației, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere competența

solutionarii va fi declinata organului fiscal în conformitate cu prevederile art. 33 din Codul de procedura fiscala, republicat, unde se arata:

" ART. 33

Competenta teritorială

(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competenta revine acelu organ fiscal, județean, local sau al municipiului București stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui raza teritorială se afla domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursa, în condițiile legii."

4). Referitor la capatul de cerere privind suspendarea actului administrativ fiscal pentru suma totala reprezentând obligatii bugetare stabilite în sarcina petentei prin Decizia, s-au retinut urmatoarele:

În fapt, în data de 17.08.2005 societatea petenta a depus contestatie prin care a solicitat anularea partiala a masurilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscala pentru suma totala reprezentând obligatii bugetare suplimentare stabilite de catre organele de control, în cuprinsul contestatiei solicitând " (...) suspendarea executarii actului administrativ pana la solutionarea contestatiei".

Prin adresa FN, înregistrata la Directia Generala a Finanțelor Publice a judetului Arad, societatea petenta completeaza contestatia depusa cu precizarea ca a înțeles sa promoveze contestatie si împotriva Deciziei de impunere respectiv ca punctul privind suspendarea actului administrativ fiscal se refera la aplicabilitatea deciziei de impunere si nu la raportul de inspectie fiscala.

Societatea petenta a solicitat suspendarea executarii actului administrativ până la solutionarea contestatiei, fara a indica motivele de fapt prin care sa-si sustina, în mod justificat, cererea de suspendare a executarii actului administrativ atacat.

Suma totala contestata reprezinta:

- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;
- majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;
- penalitati de întârziere 0,5% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;
- penalitati de întârziere 10% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar;
- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- majorari de întârziere respectiv dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata datorata de societate;
- penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata de plata datorata de societate.

In drept, CODUL DE PROCEDURA FISCALA din 24 decembrie 2003, republicat prevede:

"ART. 184

Suspendarea executarii actului administrativ fiscal

(1) *Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.*

(2) *Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat pana la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificata a contestatorului. (...)*”.

Pe cale de consecinta, întrucât petenta nu a respectat prevederile legale mai sus citate în sensul ca nu a prezentat motive temeinice pentru care sa solicite suspendarea executarii masurilor dispuse prin Decizia de impunere pentru suma totala reprezentând obligatiile fiscale suplimentare, stabilite de inspectia fiscala, sustinute cu documente justificative, sustinerile sale din contestatia depusa în cadrul careia a formulat si cererea de “suspendare a executarii actului administrativ pâna la solutionarea contestatiei” nu pot fi luate în considerare, motiv pentru care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal va fi respinsa.

Pentru considerentele mai sus aratate, în conformitate cu prevederile cap. 7 art. 25 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 republicata, privind operatiunile de leasing și societățile de leasing, art. 1, art. 2 si art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si persoane juridice nerezidente, art. 11 din Decretul nr. 432 din 31 octombrie 1978 pentru ratificarea unor tratate internationale prin care s-a ratificat Convenția dintre Republica Socialistă România și Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere, art. 11 din Decretul nr. 254 din 10 iulie 1978 pentru ratificarea Conventiei între Republica Socialistă România si Republica Austria privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor si averii, art. 10 din Decretul nr. 625/1973 pentru ratificarea Conventiei dintre Republica Socialistă România și Republica Federala Germania privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii, Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Conventiei dintre România si Republica Federala Germania, Ordinul nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de Romania cu diverse state, art. 115, art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 11 lit. b). si art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 7.4 din Hotarârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 29 lit. D d). si art. 33 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 13 si art. 13 ^ 1 din Ordonanta Guvernului nr. 26/2001 de modificare a Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, art. 12 si art. 14 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, O.M.F. nr. 1.899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, art. 33, art. 82, art. 83, art. 84, art.106, art. 112, art. 114, art. 120, art. 174, art. 175 si art. 184 din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, Legea nr.348/2005 privind denominarea monedei nationale, se

DECIDE

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

2. Respingerea contestatiei formulata de **"X" S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere pentru suma totala reprezentând: impozit pe veniturile persoanelor nerezidente

stabilit suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, penalitati de întârziere 0,5% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, penalitati de întârziere 10% aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, majorari de întârziere respectiv dobânzi aferente taxei pe valoarea adaugata datorata de societate, penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si penalitati de întârziere de 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata de plata datorata de societate, ca neîntemeiata.

3. Declinarea competentei de solutionare a cererii privind restituirile sumei reprezentând platile efectuate de catre societatea petenta cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente organului fiscal competent respectiv Administratia Finantelor Publice Lipova.

4. Respingerea cererii de suspendare a executarii actului administrativ fiscal pâna la solutionarea contestatiei pentru suma totala reprezentând obligatii bugetare suplimentar stabilite de catre organele de control, ca neîntemeiata.