



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



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.102/2012
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA din .X. ,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.908102/14.12.2011

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./12.12.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/14.12.2011, asupra contestației formulate de **SC .X. SA** cu sediul în .X., str.X, nr.X.

SC .X. SA este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J13/X/1991, are codul unic de înregistrare RO X, la data depunerii contestației figurând la poziția X din anexa nr.2 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC .X./14.10.2011, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./14.10.2011 încheiat de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției

Generale de Administrare a Marilor Contribuabili si priveste suma de **.X. lei**, din care:

- **.X. lei - impozit pe profit**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA**
- **.X. lei - impozit pe veniturile nerezidentilor**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente.**

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, în raport de data comunicarii actelor administrative fiscale contestate, respectiv **15.11.2011**, potrivit semnaturii si stampilei aplicata de contestatoare pe adresa nr.X/21.10.2011 de comunicare a titlului de creanta contestat și de data depunerii contestatiei la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **29.11.2011**, conform ștampilei aplicata de Serviciul Registratura al acestei directii, pe originalul contestatiei aflata la dosar.

Constatând ca sunt întrunite conditiile prevazute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC .X. SA** .

I. SC .X. SA solicita prin contestatia formulata, - anulara în parte a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./14.10.2011 privind urmatoarele sume:

- **.X. lei - impozit pe profit**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA**
- **.X. lei - impozit pe veniturile nerezidentilor**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente.**

1) Cu privire la impozitul pe profit societatea contesta baza impozabila stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**, reprezentand:

a) **.X. lei** contravaloarea a 7 facturi care nu cuprind informatiile prevazute la art. 55 alin.(8) din Codul fiscal;

b) **.X. lei** contravaloare lucrari de investitii;

c) .X. lei valoarea diferentelor dintre tarifele aprobate prin Ordinul nr.84/2010 si cele prevazute in contractele comerciale incheiate cu SC .X. S.A. si SC .X. .X. SRL;

2) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar societatea contesta urmatoarele sume:

a) .X. lei TVA stabilita in urma verificarii livrarilor de produse accizabile catre SC .X. SRL;

b) .X. lei TVA stabilita in urma verificarii livrarilor de produse accizabile catre .X.LTD MALTA;

c) .X. lei TVA stabilita in urma verificarii prestatilor privind depozitarea produselor accizabile .X. AG.Elvetia, dupa punerea in circulatie prin import definitiv;

d) .X. lei TVA in urma verificarii facturii emisa de S.C. .X. X SRL pentru lucrari de reparatii instalatie de aburi in suma totala de .X. lei, pentru care organul de control a considerat ca se incadreaza la lucrari de constructii - montaj, pentru care trebuia sa se aplice masurile de simplificare.

e) X lei suma pentru care organul de control a stabilit obligatii suplimentare de plata, considerand ca societatea nu are drept de deducere a TVA.

3) Cu privire la suma de .X. lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti- persoane juridice si accesorii aferente in suma de .X. lei.

1. Cu privire la impozitul pe profit

a) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentand contravaloarea a 7 facturi fiscale de aprovizionare care nu cuprind informatiile prevazute la art.55 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea motiveaza urmatoarele:

Inregistrarea în contabilitate a celor 7 facturi fiscale este o operatiune reală, dovedita prin contracte, situatiile de lucrari, procese verbale de receptie, note de intrare receptie etc., documente justificative care fac dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz.

Cu privire la aceste facturi societate mai precizeaza ca organul de inspectie fiscala avea posibilitatea de a verifica realitatea operatiunilor, acestea avand la baza documente justificative.

b) Referitor la cheltuielile in suma de **.X. lei** de intretinere si reparatii, considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind investitii, societatea sustine ca aceasta retinere este lipsita de temei legal.

Cu privire la facturile nr..X./06.03.2006, nr..X./16.03.2006, nr..X./08.05.2006, nr..X./24.03.2006, nr..X./14.04.2006 si nr..X./ 03.09.2006 societatea motiveaza ca acestea sunt emise pentru lucrari de reparatii interioare cladire birou administrativ, prin inlocuirea tamplariei vechi cu tamplarie de aluminiu si lucrari asupra pardoselii.

Societatea mentioneaza ca aceste cheltuieli retinute de catre organul de control ca fiind investitii sunt de fapt cheltuieli cu lucrari curente de intretinere si igienizare, obligatorii pentru ca aceste cladiri sa fie folosite potrivit destinatiei lor, prin aceste lucrari restabilindu-se starea tehnica corespunzatoare pentru desfasurarea activitatii societatii.

In sustinerea celor mentionate se invocă dispozitiile Legii nr.50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii care defineste acceptiunea de lucrari de modificare astfel:

„Lucrari de interventie asupra elementelor constructive, structurale si/sau nestructurale avand ca efect modificarea (totala sau in parte) a acestora privind:

-Modificarea planimetriei interioare si exterioare ;

-Modificarea volumetriei

In toate cazurile este necesara emiterea unei autorizatii de construire...”

De asemenea, in sustinerea cauzei societatea invoca prevederile art.11 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii care stipuleaza expres lucrarile care nu modifica caracteristicile initiale ale constructiilor, acestea putand fi executate fara autorizatie de construire, nefiind schimbati parametri tehnici ai mijlocului fix, neputand fi asimilate ca investitii:

“-reparatii si inlocuiri de tamplarie interioara si exterioara, daca se pastreaza forma, dimensiunile golurilor tamplariei;

-reparatii si inlocuiri de pardoseli”.

Cu privire la facturile nr..X./02/31.03.2006, nr..X./02/09.05.2006 si nr..X./04.09.2006 societatea precizeaza faptul ca reprezinta lucrari de reabilitare a tronsonului L5, acest tronson fiind un canal de colectare a reziduurilor petroliere.

Societatea sustine ca aceste reparatii au fost executate in vederea respectarii legislatiei protectiei mediului, deoarece tronsonul nu mai asigura o functionalitate sigura, putand oricand sa aiba loc o poluare accidentala din cauza degradarii canalului, lucrari care erau imperios necesare pentru efectuarea de prestatii in conditii de siguranta.

Termenul de reabilitare utilizat in denumirea lucrarii pe facturi nu corespunde cu situatia de lucrari anexata si cu scopul si realitatea operatiunilor efectuate.

Cu privire la factura nr..X./06.07.2006 societatea mentioneaza ca aceasta a fost emisa pentru proiectarea unor lucrari de reparatii la conducta corodata de la instalatia fixa de spuma la Rezervorul de cap.10.000 mc – S.P.Sud, lucrari care erau imperios necesare pentru efectuarea de prestatii in conditii de siguranta.

Cu privire la facturile nr..X./14.12.2007, nr..X./04.01.2008, nr..X./07.01.2008 si nr..X./09.01.2008 societatea mentioneaza ca acestea au fost emise pentru lucrari de reparatii asupra conductei colectoare ce face legatura intre X si Parcul X – S.P.Nord., prin aceste lucrari restabilindu-se starea tehnica corespunzatoare pentru desfasurarea activitatii societatii.

In ceea ce priveste factura nr..X./03.03.2009, societatea sustine ca aceasta a fost emisa pentru proiectare lucrari de reparatii asupra conductei corodate Dn 250 mm, conducta de incarcare benzina la rampa – S.P.Sud, in vederea restabilirii starii tehnice corespunzatoare pentru desfasurarea activitatii societatii, lucrari care erau imperios necesare pentru efectuarea de prestatii in conditii de siguranta.

Cu privire la factura nr..X./29.11.2010, societatea mentioneaza ca aceasta a fost emisa pentru lucrari de reparatii pentru securizarea gardului aflat in incinta antestatiei .X. S.P.SUD, lucrari impuse de nenumaratele incidente infractionale care se produc in aceasta zona.

c) Referitor la suma de .X. lei reprezentand valoarea diferentelor dintre tarifele aprobate prin Ordinul nr.84/2010 al Presedintelui Agentiei Nationale pentru Resurse Minerale si cele prevazute in contractele comerciale incheiate cu SC .X. S.A. si S.C. .X. .X. SRL prin care au fost aprobate tarifele de derulare a titeiului si a produselor petroliere prin terminalul apartinand SC .X. SA, societatea motiveaza urmatoarele:

In baza Acordului petrolier de concesiune a activitatii de exploatare a rezervoarelor, conductelor de transport al titeiului si produselor petroliere, a instalatiilor de pompare si a celorlalte instalatii si echipamente aferente acestora, incheiat intre ANRM Bucuresti in calitate de concedent si SC .X. SA in calitate de concesionar aprobat prin HG 886/2002, tarifele pentru unele prestatii erau reglementate prin Ordin ANRM.

In cursul anului 2010, prin aparitia Ordinului nr.84/18.05.2010 au fost incluse suplimentar tarife pentru alte prestatii, care nu au fost cuprinse in Ordinul anterior nr. 21/19.01.2010.

La data aparitiei Ordinului nr. 84/2010, intre SC .X. SA GENEVA si SC .X. SA .X. exista incheiat Contractul nr.X/C/2009, ce avea ca obiect totalitatea operatiunilor de descarcare a motorinei din nave maritime in rezervoare, depozitarea si livrarea prin in tank transfer sau la nave maritime sau barje fluviale.

La data aparitiei Ordinului nr. 84/2010 intre SC .X. .X. SRL si SC .X. SA .X., exista incheiat Contractul nr. 62/C/2009, contract ce avea ca obiect totalitatea operatiunilor legate de descarcarea benzinei din barje in rezervor, depozitare si pompare din rezervor in nave maritime.

La data semnarii contractelor de prestatii mai sus mentionate, tarifele aprobate prin Ordin al Presedintelui ANRM erau numai cele de import titei si export benzina si motorina, tarifele aferente celor doua contracte nefiind incluse in Ordinul ANRM de aprobare a tarifelor.

In urma emiterii Ordinului sus mentionat, societatea arata ca a facut demersuri in vederea comunicarii noilor tarife si intocmirii actelor aditionale la contractele de prestari servicii incheiate cu SC .X. SA.

Aceste tarife nu au fost acceptate de SC .X. S.A. si S.C. .X. .X. SRL. Refuzul SC .X. S.A GENEVA de a accepta noile tarife prin incheierea unui act aditional, a fost argumentat prin invocarea clauzelor contractuale, considerand ca ANRM nu poate interveni direct in relatiile contractuale dintre cele doua societati.

In aceasta situatie a fost deschisa actiunea arbitrala la Curtea de Arbitraj Comercial si Maritim de pe langa CCINA .X..

Prin aceasta actiune s-a solicitat adaptarea Contractului de prestari servicii si expeditii nr.X/C/2009 incheiat cu SC .X. SA GENEVA si a actelor aditionale in sensul modificarii tarifelor din contract in conformitate cu prevederile Ordinului nr.84/2010 al Presedintelui Agentiei Nationale Pentru Resurse Minerale.

Acest litigiu a fost solutionat prin respingerea ca nefondata a actiunii arbitrale formulate de SC .X. SA, pornind de la principiul obligativitatii contractului legal incheiat, de la care partile nu se pot sustrage.

Organul de control nu a tinut seama de hotararea Tribunalului arbitral care a fost una definitiva si obligatorie si de faptul ca SC .X. SA a facut toate demersurile pentru a convinge clientii sa accepte noile tarife.

In sustinerea cauzei societatea anexeaza contractele mentionate si Ordinele ANRM.

2. Cu privire la taxa pe valoarea

a) Societatea contesta TVA in suma de **.X. lei** stabilita suplimentar in urma verificarii livrarilor de produse accizabile catre SC .X. SRL motivand urmatoarele:

Organul de control a considerat ca, a fost livrata catre SC .X. SRL cantitatea de X tone motorina fara a fi respectate prevederile legale privind acordarea regimului suspensiv de accize si nici cele privind plata accizelor catre bugetul de stat de X lei, suma ce nu a fost inclusa un baza de impozitare a TVA.

SC .X. SA .X., in baza Contractului de prestări servicii și expediție nr.X/C/2008, incheiat cu SC .X. SRL, a efectuat prestația de incarcare a unei cantități de X tone motorina in autocisterne, in perioada 12.06.2009-14.06.2009 in regim suspensiv de la plata accizelor. Cele X to motorina expediate din .X. in mod eronat in regim suspensiv de la plata acizelor, nu au fost pierdute ci au fost expediate si ulterior valorificate de catre SC .X. SRL. Contravaloarea accizei stabilita de DRAOV .X. prin Procesul verbal nr..X./30.07.2009 in sarcina SC .X. SA a fost recuperata de la SC X SRL in valoare de X lei.

Avand in vedere prevederile art.4.4 din Contractul de prestari servicii si expeditie nr. .X./C/2008, societatea sustine ca SC .X. SRL avea obligatia de a asigura obtinerea liberului de vama si plata taxelor vamale conform cadrului legal in vigoare la data efectuarii prestatiei.

Astfel, SC .X. SA consideră ca TVA de plata stabilit suplimentar de plata de organul fiscal era in sarcina SC .X. SRL, proprietarul produsului, care a valorificat prin vanzare cantitatea de motorina expediata.

b) Referitor la TVA in suma de **.X. lei** stabilita in urma verificarii livrarilor de produse accizabile catre .X.LTD MALTA incheiate de Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale .X. prin procesul verbal nr. .X./18.05.2010 s-a stabilit in sarcina sc .X. SA c/val accizei privind e-DA inchise cu diferente la destinatie, respectiv la SC .X. SA.

SC .X. SA considera ca TVA aplicat asupra acestor cantitati care nu au intrat in Romania nu poate fi stabilita in sarcina sa si ca nu se face vinovata de gestiune necorespunzatoare, proprietarul acestor cantitati lipsa fiind .X.LTD Malta.

c) Referitor la TVA in suma de **.X. lei** stabilita in urma verificarii prestatiilor privind depozitarea produselor accizabile .X. AG. Elvetia, dupa punerea in circulatie prin import definitiv, SC .X. considera ca operatiunile facturate catre .X. privind prestatii de descarcare titei din nava in rezervor, predare la .X. pentru pompare catre .X. si depozitare au indeplinit conditiile de acordare a scutirii de TVA, respectiv:

- exista un contract valabil incheiat cu un nerezident
- factura
- documente din care sa rezulte ca bunurile au fost plasate in regimuri vamale suspensive, respectiv declaratia sumara.

d) Referitor la TVA in suma de **.X. lei** in urma verificarii facturii emisa de S.C. .X. X SRL pentru lucrari de reparatii instalatie de aburi in suma totala de .X. lei, pentru care organul de control a considerat ca se incadreaza la lucrari de constructii - montaj, pentru care trebuia sa se aplice masurile de simplificare, SC .X. SA considera ca lucrarea decontata conform facturii nr..X./14.12.2007 nu se incadreaza in prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinul MFP nr.155/2007.

e) Referitor la TVA in suma de **X lei** societatea arata ca organul de control a stabilit obligatii suplimentare de plata, considerand ca nu are drept de deducere a TVA.

3. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentand impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti - persoane juridice nerezidente si accesorii in suma de .X. lei, SC .X. SA arata ca a calculat impozitul pe dividende datorat de nerezidenti persoane juridice si a achitat corespunzator la termenele legale obligatia de plata catre bugetul statului, dar a declarat in mod eronat suma de .X. lei in contul obligatiei privind impozit pe dividende datorate de persoane juridice.

Pentru a corecta platile s-a depus cererea de indreptare a erorilor materiale din documentele de plata nr. X/.X./02.11.2011. In aceste conditii societatea considera ca nu este in situatia unei intarzieri la plata ci a unei plati eronate, in fapt bugetul statului nefiind prejudiciat.

II. Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011, organele de inspectie fiscala au constatat si stabilit urmatoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit

a) În urma inspectiei fiscale efectuate s-a constatat ca societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal un număr de 7 (șapte) facturi în valoare totala de .X. lei care nu cuprind informațiile prevăzute la art.

155, alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca prin înregistrarea ca deductibile a cheltuielilor aferente acestor facturi au fost încălcate prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

b) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stabilit eronat profitul impozabil și respectiv, impozitul pe profit datorat bugetului de stat ca urmare a înregistrării pe cheltuieli în contul 611 «Cheltuieli de întreținere și reparații» a sumei de .X. lei reprezentând lucrări de investiții la mijloacele fixe aparținând societății, fiind încălcate astfel, prevederile Legii nr.15/1994 și prevederile art.7 lit.d) din Normele Metodologice nr.909/1997, cu modificările ulterioare, prin care sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării și investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării și care majorează valoarea de intrare a acestora, precum și prevederile art. 3 din H.G. nr.1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, unde se specifică faptul că reparațiile capitale, extinderile, transformările, modificările, modernizările, consolidările, reabilitările la construcțiile și instalațiile existente, efectuate în scopul asigurării cerințelor de calitate și funcționale ale construcțiilor, potrivit destinației lor, sunt lucrări de intervenție asimilate obiectivelor de investiții.

Totodată s-a considerat că și cheltuielile pentru studii topografice se încadrează în Devizul general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții potrivit cap.3 alin. 3.1. din Anexa 2 la HG 1179/2002 și ca, lucrările de intervenții efectuate, conform anexei nr.15 la raportul de inspecție fiscală, au ca scop eficientizarea activității societății, creându-se premisele obținerii de beneficii economice viitoare, potrivit art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin diminuarea cheltuielilor viitoare de întreținere a respectivelor obiective.

Ca urmare s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de SC .X. SA pentru perioada supusă inspecției fiscale, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

c) În anul 2009 societatea avea încheiate 2 (două) contracte de prestări de servicii (primirea, recepția cantitativă și calitativă, descărcarea produselor petroliere din nave maritime, depozitarea produselor în

rezervoarele societății) cu SC .X. SA din Geneva, Elveția și SC .X. .X. SRL .X., în care erau prevăzute tarifele pentru prestațiile efectuate.

În data de 18.05.2010 a fost emis Ordinul nr.84/2010 al Președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale prin care sunt aprobate tarifele de derulare a țițeiului și produselor petroliere prin terminalul petrolier SC .X. SA.

SC .X. SA a comunicat celor doi parteneri contractuali noile tarife și a solicitat încheierea unor acte adiționale prin care să se modifice nivelul tarifelor, însă aceștia nu au fost de acord, în contract nefiind precizată o clauză contractuală de modificare a tarifelor în funcție de ordinele emise de ANRM.

Intrucât, SC .X. SA avea obligația respectării acestor tarife și obținerea de venituri corespunzătoare, în timpul inspecției fiscale s-a determinat cuantumul diferențelor dintre tarifele aprobate prin Ordinul nr.84/2010 și cele prevăzute în contractele comerciale încheiate cu cele două societăți în sumă totală de .X. lei, astfel:

- SC .X. SA .X. lei;
- SC .X. .X. SRL .X. lei.

Cu aceasta diferența constatată suplimentar organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil al societății și au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, în baza art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2010 s-a stabilit un profit fiscal impozabil suplimentar în sumă de .X. lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei, astfel:

| AN | Profit fiscal impozabil | Impozit profit |
|------|-------------------------|----------------|
| 2006 | .X. lei | .X. lei |
| 2007 | .X. lei | .X. lei |
| 2008 | .X. lei | .X. lei |
| 2009 | .X. lei | .X. lei |
| 2010 | .X. lei | .X. lei |

pentru care în timpul controlului, în baza art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare au fost calculate până la data de 30.09.2011 majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, în urma verificărilor efectuate s-au constatat următoarele deficiențe:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă

a) S-a constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferenta unui număr de șapte facturi care nu cuprind informațiile prevăzute la

art.155 alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost încălcate prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare motiv pentru care au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de **.X. lei**.

b) In luna decembrie 2007 societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări factura nr.00.X./14.12.2007 emisă de SC .X. X SRL, reprezentând reparații instalație de aburi în sumă totală de .X. lei, din care TVA .X. lei, care se încadrează la lucrări de construcții-montaj, operațiune pentru care trebuia să se aplice măsurile de simplificare potrivit prevederilor art. 160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Intrucat SC .X. SA nu a respectat prevederile art.160 alin.(1), alin.(2) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei**.

Față de constatările prezentate mai sus, în perioada verificată, organele de inspectie fiscală au determinat o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înscrisă de societate în deconturile de TVA, rezultând o diferență în sumă de **X lei** (.X. lei + .X. lei) stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata, in urma verificărilor efectuate s-au constatat următoarele deficiențe:

a) În luna iulie 2009 organele vamale au încheiat Procesul verbal de control înregistrat sub nr.X/30.07.2009 prin care s-a constatat că la verificarea livrărilor de produse accizabile din SC .X. SA în calitate de antrepozitar fiscal deținător al antrepozitului fiscal de depozitare, a fost livrată către SC .X. SRL cantitatea de X tone motorină fără a fi respectate prevederile legale privind acordarea regimului suspensiv de accize și nici cele privind plata accizelor către bugetul de stat în sumă de X lei.

În urma controlului SC .X. SA a virat contravaloarea accizelor astfel:

- .X. lei cu OP .X./14.08.2009;
- .X. lei cu OP .X./21.08.2009.

In baza prevederilor art. 137 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în timpul controlului a fost colectată TVA în sumă de **.X. lei**.

b) Cu adresa nr. .X./18.05.2010, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a comunicat SC .X. SA obligația de plată a contravalorii accizelor pentru 3 Documente Administrative de Insoțire (DAI) închise cu diferență de .X. tone motorină adusă de motonava X în cont .X.LTD Malta. SC .X. SA achită cu OP .X./21.05.2010 contravaloarea accizei în sumă de .X. lei, valoare pe care o refacturează către .X.LTD Malta cu factura nr. .X./25.05.2010 fără TVA.

În baza prevederilor art. 137 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

c) În perioada 2009 – 2010 societatea a încheiat Contractul de prestări servicii și expediție nr.41/C/2009 cu .X. AG Elveția, obiectul contractului fiind descărcare țiței din navă, depozitarea și predarea țițeiului către SC .X. SA .X. în vederea livrării către importatorul SC .X. .X. SA.

Întreaga operațiune de prestări servicii a fost încadrată de către societate ca scutită de TVA în conformitate cu prevederile art.144 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza derulării operațiunii de prestări servicii s-a constatat că descărcarea țițeiului din navă și depozitarea pentru un anumit număr de zile s-a efectuat în baza declarației vamale sumare pentru mărfurile plasate în depozit necesar cu caracter temporar, încadrându-se în articolul menționat mai sus, iar depozitarea pentru un alt număr de zile s-a efectuat după întocmirea declarației vamale de import.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca prestația de depozitare după întocmirea Declarației Vamale de Import, respectiv după punerea în liberă circulație prin importul definitiv nu se încadrează în prevederile articolului de mai sus motiv pentru care, contravaloarea acestei prestații în valoare de .X. lei a fost considerată bază de impunere pentru TVA conform prevederilor art.137 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se o TVA suplimentară de plată în suma de .X. lei.

Astfel, față de constatările prezentate mai sus, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mare decât cea înscrisă de societate în deconturile de TVA, rezultând o diferență în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

În perioada ianuarie 2006 – decembrie 2010, urmare verificării s-a determinat o taxă pe valoarea adăugată de plată suplimentară în sumă de **.X. lei**, astfel;

- TVA deductibilă .X. lei;
- TVA colectată .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plata în suma de .X. lei, în baza prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, organele de inspectie fiscala au calculat majorări de întârziere până la data de 30.09.2011 în sumă totală de **.X. lei**.

3. Cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

În perioada supusă verificării s-a constatat că persoane juridice nerezidente au beneficiat de venituri din România cu titlu de dividende în sumă totală de .X., după cum urmează:

- An 2006 .X. lei;
- An 2007 .X. lei;
- An 2008 .X. lei;
- An 2009 .X. lei.

Pentru dividendele achitate persoanelor juridice nerezidente, societatea a calculat, reținut și achitat corect impozitul datorat bugetului de stat în conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) lit. a), art.116 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă a fost declarata eronat ca **impozit pe dividende pentru persoane juridice române** suma de **.X. lei**, după cum urmează:

- An 2006 .X. lei;
- An 2007 .X. lei;
- An 2008 .X. lei;
- An 2009 .X. lei.

Rezultă că pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2010 a fost stabilit un impozit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă totală de **.X. lei** pentru care în timpul controlului, în baza art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, au fost calculate până la data de 30.09.2011 majorări de întârziere în sumă totală de **.X. lei**.

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

1. Referitor la impozitul pe profit

a) Cu privire la impozitul pe profit in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă in mod legal organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii cu cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand contravaloarea a 7 facturi fiscale de aprovizionare, in conditiile in care aceste facturi nu au completate toate datele obligatorii.

In fapt, societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal contravaloarea a 7 (șapte) facturi de aprovizionare în valoare totala de .X. lei care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155, alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca prin înregistrarea ca deductibile a cheltuielilor aferente acestor facturi au fost încălcate prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, drept pentru care au stabilit in sarcina SC .X. SA un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**

Societatea sustine ca inregistrarea în contabilitate a celor 7 facturi fiscale este o operatiune reală, dovedita prin contracte, situatii de lucrari, procese verbale de receptie, note de intrare receptie, etc., documente justificative care fac dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz si pe care le anexeaza in sustinerea cauzei.

In drept, sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit cărora:

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

La art.21 alin.1 din același act normativ se precizează:

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

Potrivit art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare

„(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Potrivit pct.12 și pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

[...]

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus 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.

Cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, nu sunt deductibile fiscal.

Potrivit, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:
a) seria și numărul facturii;*

- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutare;
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice."

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada verificata SC .X. SA a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de .X. lei reprezentand contravaloarea a 7 facturi fiscale de aprovizionare, facturi ce nu aveau completate toate datele prevazute de formular si de actele normative in vigoare pentru a putea dobandi calitatea de document justificativ in vederea inregistrarii lor in contabilitate.

Prin contestatia formulata societatea nu neaga constatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca cele 7 facturi in cauza nu aveau completate toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu pe aceste documente si nici nu prezinta documente corectate ci prezinta in sustinerea cauzei situatii de lucrari, procese verbale de receptie, note de intrare receptie etc., sustinand ca aceste documente fac dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz.

Sustinerea societatii contestatoare nu poate fi avuta in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care cele 7 facturi fiscale in cauza nu cuprind sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii.

In acelasi sens s-au pronuntat si Sectiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție prin Decizia nr.V/2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732 din 30 octombrie 2007 asupra recursului în interesul legii,

"In aplicarea dispozitiilor art.21 alin.(4) lit.f) si ale art. 145. alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si ale art. 6, alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, stabilesc: Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă

la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”,

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de **.X. lei** aferent diferenței de **.X. lei** reprezentând contravaloarea a 7 facturi de aprovizionare ce nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, potrivit legii.

b) Cu privire la impozitul pe profit în suma de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile în suma totală de .X. lei reprezentând contravaloarea lucrărilor efectuate de societatea contestată la clădirile și instalațiile aparținând acesteia reprezintă lucrări de modernizare care măjorează valoarea imobilelor respective sau sunt lucrări de reparații deductibile integral la data efectuării lor.

In fapt, SC .X. SA a înregistrat pe perioada verificată în contul 611 «Cheltuieli de întreținere și reparații» și a dedus la calculul impozitului pe profit suma de **.X. lei** reprezentând lucrări de amenajare a clădirii privind sediul administrativ al societății și lucrări la instalațiile aparținând acesteia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările efectuate se referă la amenajarea completă a imobilelor și instalațiilor aparținând societății și nu la mici lucrări de reparații motiv pentru care au încadrat aceste cheltuieli drept investiții în baza prevederilor Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare și a prevederilor art.7 lit. d) din Normele Metodologice nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii

nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, art. 3 din H.G. nr.1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, cap. 3 alin. 3.1. din Anexa 2 la HG 1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, coroborate cu prevederile art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Prin urmare organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de SC .X. SA pentru perioada supusă inspecției fiscale, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei.**

Prin contestatie societatea sustine ca aceste cheltuieli retinute de catre organele de inspectie fiscala ca fiind investitii sunt cheltuieli cu lucrari curente de intretinere si igienizare, obligatorii pentru functionarea normala potrivit destinatiei, a cladirii si instalatiilor sale, prin lucrarile respective restabilindu-se starea tehnica corespunzatoare pentru desfasurarea activitatii societatii, neputand fi considerate drept lucrari de investitii.

In drept, potrivit prevederilor art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d), alin.(5) lit.b) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele:

*“(1) **Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]***

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(5) Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:[...]

b) costul de producție, pentru mijloacele fixe construite sau produse de către contribuabil;

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;[...].”

Avand în vedere cele de mai sus se reține că in ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea, producerea, construirea, asamblarea, instalarea

sau îmbunătățirea mijloacelor fixe amortizabile precum și investițiile efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și obținerii de beneficii economice viitoare, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

La pct.7 lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin OG nr.54/1997 se prevede ca:

„Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării [...]:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică”.

De asemenea, la pct.93 și pct.94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

“93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai

acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

Din cuprinsul textelor de lege invocate se retine ca sunt cheltuieli efectuate in scopul modernizarii mijloacelor fixe, care majoreaza valoarea de intrare a acestora, ce se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, cheltuielile care au ca efect imbunatatirea efectiva a performantelor mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial si asigura obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu acestea inițial, iar in ceea ce privesc cheltuielile de modernizare a clădirilor și construcțiilor, acestea trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient, in timp ce reparatiile au ca scop doar restabilirea starii tehnice initiale a obiectivului si fara a-i fi sporit gradul de confort in cazul cladirilor.

Cu privire la incadrarea unor lucrari efectuate la mijloace fixe, prin adresa nr.X C/05.02.2009 Directia generala de legislatie si reglementare in domeniul activelor statului, directie de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice comunica Directiei generale de solutionare a contestatiilor, într-o speță similară, urmatoarele:

“In conformitate cu prevederile HG nr.2139/2004, investitiile efectuate la mijloace fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie sa aiba ca efect imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai acestora si sa conduca la obtinerea de beneficii economice viitoare.

Obtinerea de beneficii se poate realiza fie direct prin cresterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare. In cazul cladirilor, investitiile trebuie sa asigure protectia valorilor umane si materiale si imbunatatirea gradului de confort sau ambient sau reabilitarea si modernizarea termica a acestora.

[...]

In categoria lucrarilor de modernizare, in cazul de fata la cladiri, intra lucrari de genul: consolidari, compartimentari, tavane false,pereti despartitori, montari de ferestre si usi PVC cu geam termopan, balustrada de inox, placari pereti cu rigips, lucrari de instalatie electrica noi sau care conduc la o putere sporita fata de vechile instalatii si altele de acesta natura, care conduc la imbunatatirea gradului de confort sau ambient sau reabilitarea si modernizarea termica a acestora.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca SC .X. SA a efectuat lucrari ample de amenajare, re compartimentare, inlocuire geamuri, montare instalatii, tencuieli, izolari, zugraveli, montari pardoseli, etc. la cladire birou administrativ precum si lucrari de reparatii la instalatia de abur, reabilitare tronson, etc si a inregistrat contravaloarea acestora pe cheltuieli curente de exploatare fiind considerate cheltuieli de reparatii, deductibile integral la calculul profitului impozabil la data efectuarii si facturarii lor, de catre prestatori.

Din facturile fiscale si anexele la acestea constand in situatii de lucrari, procese verbale de receptie, devize, situatii de plata, etc. se retine ca lucrarile in cauza au constat in:

- lucrari la cladire birou administrativ, precum inlocuirea tamplariei vechi de lemn cu tamplarie de aluminiu si termopan, lucrari de placări a pardoselii inexistente inainte, re compartimentare clădire birou, având o altă funcționalitate, lucrari care au condus la imbunatatirea gradului de confort si reabilitarea si modernizarea acesteia;

- lucrari de reabilitare a tronsonului L5, reabilitarea fiind asimilată obiectivelor de investiții, conform prevederilor H.G. 1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții;

- documentație tehnico-economică la obiectivul “Reamplasare instalație fixă de spumă la rezervoarele de capacitate de X mc –S.P.Sud”, ce reprezinta o nouă investiție;

- lucrari de reparatii asupra conductei colectoare ce face legatura intre X si Parcul X – S.P.Nord, care portivit contractului reprezintă lucrări complexe de investiții;

- proiectarea unor lucrari de reparatii asupra conductei corodate Dn 250 mm, conducta de incarcare benzina la rampa – S.P.Sud, ce reprezintă valoarea de înlocuire a mijlocului fix inițial;

- lucrări pentru securizare incinta antestatiei .X. S.P. SUD ce reprezintă de fapt construcția unui gard nou, care înainte nu a existat.

Se retine ca lucrarile enumerate mai sus efectuate de societatea contestatoare la mijloacele fixe aflate in proprietatea sa au fost incadrate in mod corect de organele de inspectie fiscala drept lucrari de investitii, avand in vedere prevederile art.3 din H.G.1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, care stipuleaza faptul că reparațiile capitale, extinderile, transformările, modificările, modernizările, consolidările, reabilitările la construcțiile și instalațiile existente, efectuate în scopul asigurării cerințelor de calitate și funcționale ale construcțiilor, potrivit destinației lor, **sunt lucrări de intervenție asimilate obiectivelor de**

investiții, precum și faptul că lucrările în cauză au făcut posibilă desfășurarea activității în mod eficient măbind durata de viață a mijlocului fix inițial, așa cum de altfel menționează și contestatoarea, contravaloarea acestora urmând a fi recuperată pe calea amortizării prin includerea treptată pe cheltuieli deductibile fiscal pe mai multe exerciții financiare și nu integral la data efectuării lor așa cum a procedat aceasta.

Se reține că, prevederile art.3 din H.G. nr.1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții au fost menținute și prin HG nr.28 /2008 privind aprobarea conținutului-cadru al documentației tehnico-economice aferente investițiilor publice, precum și a structurii și metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, în vigoare pe perioada verificată.

Sustinerea societății potrivit careia facturile nr..X./06.03.2006, nr..X./16.03.2006, nr..X./08.05.2006, nr..X./24.03.2006, nr..X./14.04.2006 și nr..X./ 03.09.2006 au fost emise pentru lucrări de reparații interioare clădire birou administrativ, lucrări curente de întreținere și igienizare, obligatorii pentru ca aceste clădiri să fie folosite potrivit destinației lor, prin aceste lucrări restabilindu-se starea tehnică corespunzătoare pentru desfășurarea activității societății, este neîntemeiată întrucât așa cum s-a reținut mai sus potrivit documentelor existente la dosarul cauzei lucrările efectuate la clădirea societății conform acestor facturi au constat în înlocuirea tamplăriei vechi de lemn cu tamplărie de aluminiu și termopan, placarea pardoselii inexistentă înainte, re compartimentare spații, tavane false, etc. toate având drept scop îmbunătățirea gradului de confort și ambianță și reabilitarea și modernizarea acesteia, lucrări asimilate investițiilor.

Din aceleași considerente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici prevederile Legii nr.50/1991 privind autorizarea lucrărilor de construcții, invocate de societate în susținerea cauzei, care definesc acceptiunea de lucrări de modificare astfel:

„Lucrări de intervenție asupra elementelor constructive, structurale și/sau nestructurale având ca efect modificarea (totală sau în parte) a acestora privind:

-Modificarea planimetriei interioare și exterioare ;

-Modificarea volumetriei

In toate cazurile este necesară emiterea unei autorizații de construire...”

precum și prevederile art.11 din același act normativ care stipulează că nu pot fi asimilate ca investiții:

“-reparații și înlocuiri de tamplărie interioară și exterioară, dacă se păstrează forma, dimensiunile golurilor tamplăriei;

-reparatii si inlocuiri de pardoseli”.

Sustinerea societatii cu privire la facturile nr..X./02/31.03.2006, nr..X./02/09.05.2006 si nr..X./04.09.2006 potrivit careia termenul de reabilitare utilizat in denumirea lucrarii pe facturi nu corespunde cu situatia de lucrari anexata acestora si cu scopul si realitatea operatiunilor efectuate, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, respectiv nu poate fi avuta in vedere la incadrarea ca simple lucrari de reparatii curente intrucat chiar contestatoarea sustine ca aceste reparatii au fost executate din cauza degradarii avansate a canalului, tronsonul ne mai putand asigura o functionalitate sigura, putand oricand sa aiba loc o poluare accidentala din cauza degradarii canalului, lucrari care erau necesare pentru efectuarea de prestatii in conditii de siguranta.

Pentru aceleasi considerente nu poate fi avuta in vedere in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea societatii cu privire la facturile nr..X./14.12.2007, nr..X./04.01.2008, nr..X./07.01.2008 si nr..X./09.01.2008 cu privire la care societatea mentioneaza ca au fost emise pentru lucrari de reparatii asupra conductei colectoare ce face legatura intre Parcul Vechi si Parcul .X. – S.P.Nord., prin aceste lucrari restabilindu-se starea tehnica corespunzatoare pentru desfasurarea activitatii societatii.

Cu privire la sustinerile societatii ca factura nr..X./06.07.2006 a fost emisa pentru proiectarea unor lucrari de reparatii la conducta corodata de la instalatia fixa de spuma la Rezervorul de cap.X mc –S.P.Sud si ca factura nr..X./03.03.2009 a fost emisa pentru proiectare lucrari de reparatii asupra conductei corodate Dn 250 mm, conducta de incarcare benzina la rampa – S.P.Sud, lucrari care erau imperios necesare pentru efectuarea de prestatii in conditii de siguranta, se retine ca aceste lucrari nu pot fi departajate si tratate separat de celelalte lucrari efectuate la conducta respectiva, toate fiind destinate aceluiasi scop, imbunatatirea starii sale initiale in vederea realizarii de beneficii ulterioare.

In ceea ce priveste sustinerea societatii cu privire la factura nr..X./29.11.2010, in sensul ca aceasta a fost emisa pentru lucrari de reparatii pentru securizarea gardului aflat in incinta antestatiei .X. S.P.SUD, din constatarile organelor de inspectie fiscala se retine ca in speta este vorba de realizarea unui gard nou si nu reparatii la unul vechi .

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit in suma de **.X. lei** aferent diferentei de **.X. lei** cu care s-a majorat profitul impozabil reprezentand cheltuieli de investitii stabilite ca nedeductibile fiscal pe

perioada verificata, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căruia:

„ *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”.*

c) Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii contestatoare cu suma de .X. lei reprezentand valoarea diferentelor dintre tarifele aprobate prin Ordinul nr.84/2010 al Președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale si cele prevazute in contractele comerciale incheiate cu SC .X. SA din Geneva și SC .X. .X. SRL .X. si practicate de societatea contestatoare la facturarea serviciilor prestate.

In fapt, in anul 2009 societatea contestatoare a încheiat 2 (două) contracte de prestări de servicii privind primirea, recepția cantitativă și calitativă, descărcarea produselor petroliere din nave maritime, depozitarea produselor în rezervoarele societății, Contractul nr.4/C/2009 cu SC .X. SA din Geneva și Contractul nr.62/C/2009 cu SC .X. .X. SRL .X..

În data de 18.05.2010 a fost emis Ordinul nr.84/2010 al Președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale prin care s-au modificat tarifele de derulare a țițeiului și produselor petroliere prin terminalul petrolier SC .X. SA.

Intrucat, SC .X. SA avea obligația respectării acestor tarife și realizarea de venituri corespunzătoare noilor tarife aprobate, in timpul inspecției fiscale s-a determinat cuantumul diferențelor dintre tarifele aprobate prin Ordinul nr. 84/2010 și cele prevăzute în contractele comerciale încheiate cu cele două societăți în sumă totală de **.X. lei**, din care suma de .X. lei aferenta prestatiilor efectuate de contestatoare pentru SC .X. SA si suma de .X. lei aferenta prestatiilor efectuate de contestatoare pentru SC .X. .X. SRL.

Cu aceasta diferența organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil al societatii si au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă

de **.X. lei**, in baza art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

In sustinerea cauzei societatea contestatoare arata ca in vederea respectarii si aplicarii noilor tarife reglementate prin Ordinul nr.84/2010 al Președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale a efectuat toate diligentele in vederea incheierii unor acte aditionale la contractele de prestari servicii mentionate mai sus, chiar si actionarea in judecata a SC .X. SA, invocand in sustinerea cauzei hotărârea Tribunalului arbitrar de la Curtea de Arbitraj Comercial și Maritim de pe lângă CCINA .X. prin care s-a respins ca nefondate pretențiile SC .X. SA în contractului încheiat cu SC .X. SA.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare,

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

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

In conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus, 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.

Se retine ca in baza Referatului privind aprobarea tarifelor de derulare a titeiului si produselor petroliere prin terminalul petrolier practicate de Societatea Comerciala ".X." - S.A. .X. nr.402.037 din 17 mai 2010 al Directiei generale inspectie si supraveghere teritoriala a activitatilor miniere si a operatiunilor petroliere, in temeiul prevederilor art.4 alin.(4) din Hotararea Guvernului nr.1419/2009 privind organizarea si functionarea Agentiei

Nationale pentru Resurse Minerale, ale art. 5.4, art.6.2 si art.14.1 din Acordul petrolier de concesiune a activitatii de exploatare a rezervoarelor, conductelor de transport al titeiului si produselor petroliere, a instalatiilor de pompare si a celorlalte instalatii si echipamente aferente acestora, incheiat intre Agentia Nationala pentru Resurse Minerale si Societatea Comerciala ".X." - S.A. .X., aprobat prin Hotararea Guvernului nr.886/2002, Presedintele Agentiei Nationale pentru Resurse Minerale emite Ordinul nr.84/2010 prin care se aproba tarifele de derulare a titeiului si produselor petroliere prin terminalul petrolier, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.347/26.mai 2010.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca pentru serviciile prestate de societatea contestatoare pentru SC .X. SA si SC .X. .X. SRL nu au fost respectate noile tarife aprobate prin Ordinul nr.84/2010 al Preşedintelui Agenţiei Naţionale pentru Resurse Minerale prin care s-au modificat tarifele de derulare a ţiteiului şi produselor petroliere prin terminalul petrolier SC .X. SA.

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal in sarcina societatii contestatoare, diferenta de venituri impozabile de inregistrat si impozitat in suma totala de .X. lei, din care suma de .X. lei aferenta serviciilor prestate pentru SC .X. SA si suma de .X. lei aferenta serviciilor prestate pentru SC .X. .X. SRL, ca urmare a nerespectarii tarifelor de derulare a ţiteiului şi produselor petroliere prin terminalul petrolier SC .X. SA prevazute prin Ordinul nr.84/2010 al Preşedintelui Agenţiei Naţionale pentru Resurse Minerale, societatea aplicand in continuare tarifele prevazute in contractele initiale incheiate cu aceste societati.

Se retine ca, de la data intrării în vigoare a ordinului de mai sus, SC .X. SA avea obligaţia sa inregistreze in evidenta contabila si fiscala serviciile prestate in favoarea SC .X. SA si SC .X. .X. SRL respectand tarifele prevazute prin acest ordin si in conformitate cu prevederile Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care stipuleaza ca in creditul contului 704 "Venituri din servicii prestate" se înregistrează:

- "- tarifele serviciilor prestate, facturate clienţilor (411);*
- tarifele serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi (418)"*

În acest scop la încheierea contractului de prestări de servicii cu SC .X. SA societatea contestatoare avea obligaţia de a stipula în contract că tarifele de derulare a ţiteiului şi produselor petroliere sunt stabilite de ANRM şi ele vor fi modificate ori de câte ori intervine o modificare a acestora.

Sustinerea societatii contestatoare că hotărârea Tribunalului arbitrar de la Curtea de Arbitraj Comercial şi Maritim de pe lângă CCINA .X. a

respins ca nefondate pretențiile SC .X. SA în contractul încheiat cu SC .X. SA, nu justifică nerespectarea tarifelor stabilite de ANRM ce sunt obligatorii, hotărârea referindu-se doar la relația contractuală dintre cele două părți, societatea contestatoare având obligația de a stipula prin contractele încheiate că tarifele de derulare a țițeiului și produselor petroliere sunt stabilite de ANRM fiind susceptibile a fi modificate ori de câte ori intervine o modificare a acestora .

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”,

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de **.X. lei** aferent diferenței de venituri în suma de **.X. lei** cu care s-a majorat pe perioada verificată, profitul impozabil al SC .X. SA

Cu privire la majorările de întârziere în suma de .X. lei aferente impozitului pe profit contestată de societate, se reține că acestea au fost stabilite ca obligații fiscale de plată prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./14.10.2011* și reprezintă accesorii în raport de debitul contestat **în suma totală de .X. lei**.

Prin urmare potrivit principiului *“accesoriul urmează principalul”*, având în vedere cele reținute la cap.III pct.1 lit.a) - lit.c) din prezenta decizie se va respinge contestația SC .X. SA ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere reprezentând accesorii în suma totală **de .X. lei** aferente impozitului pe profit în suma de **.X. lei** .

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

a) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X.

SRL datoreaza TVA pentru produsele accizabile livrate catre SC .X. SRL.

In fapt, in luna iulie 2009 organele vamale au încheiat Procesul verbal de control înregistrat sub nr.X/30.07.2009 prin care s-a constatat că la verificarea livrărilor produselor accizabile din SC .X. SA, în calitate de antrepozitar fiscal deținător al antrepozitului fiscal de depozitare, cantitatea de X tone motorină a fost livrată către SC .X. SRL fără a fi respectate prevederile legale privind acordarea regimului suspensiv de accize și nici cele privind plata accizelor către bugetul de stat în sumă de X lei.

În urma controlului SC .X. SA a virat contravaloarea accizelor astfel:

- .X. lei cu OP X/14.08.2009;
- .X. lei cu OP X/21.08.2009.

In baza prevederilor art.137 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011 TVA suplimentara de plata în sumă de .X. lei, aferenta accizei in suma de .X. lei.

SC .X. SA sustine ca TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscal era in sarcina SC .X. SRL, proprietarul produsului, care a valorificat prin vanzare cantitatea de motorina expediata.

In drept, potrivit prevederilor art.137 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

[...]

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”

La art.134 din același act normativ se prevede ca:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Potrivit art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Potrivit prevederilor art.206² Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

“Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:

- a) alcool și băuturi alcoolice;*
- b) tutun prelucrat;*
- c) produse energetice și electricitate.”*

Potrivit prevederilor legale mentionate mai sus se retine ca intra in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la care se aplica cota de 19% si impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată, deci inclusiv accizele care reprezinta taxe speciale datorate bugetului de stat, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervenind la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca inspectori vamali din cadrul Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale .X. au procedat la verificarea livrarilor de produse accizabile efectuate de SC .X. SA .X. catre SC .X. SRL constatand, potrivit Procesului verbal de Control nr..X./30.07.2009 anexat in copie la dosarul cauzei, faptul ca in datele de 12.06.2009, 13.06.2009 si 14.06.2009, SC .X. SA a eliberat catre SC .X. SRL cantitatea de X tone fara a fi respectate prevederile legale privind acordarea regimului suspensiv de accize si nici cele privind plata accizelor catre bugetul de stat.

Urmare celor constatate si stabilite de organele de control vamal prin Procesului verbal de Control nr..X./30.07.2009, SC .X. SA achita bugetului de stat suma totala de .X. lei reprezentand accize aferenta cantitatii de X tone motorina, cu OP .X./14.08.2009 si OP .X./21.08.2009.

Intrucat SC .X. SA si-a insusit constatările organelor de control vamal care au incheiat Procesului verbal de Control nr..X./30.07.2009, achitand acciza in suma de .X. lei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala care au incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC nr..X./14.10.2011 au majorat baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata de colectat cu contravaloarea accizei in suma de .X. lei si au stabilit in sarcina societatii contestatoare taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de **.X. lei.**

Sustinerea societatii contestatoare potrivit careia "cele 682 to motorina expediate din .X. in mod eronat in regim suspensiv de la plata acizelor, nu au fost pierdute ci au fost expediate si ulterior valorificate de catre .X. SRL" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat potrivit prevederilor pct.18(7) din HG. nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

"(7) Orice cheltuieli cu impozitele și taxele datorate de o persoană impozabilă în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, dacă nu sunt incluse în prețul bunurilor livrate ori al serviciilor prestate, ci sunt recuperate de la clienți prin refacturare, se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor [art. 137](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal."

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

Contestatia poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca".

se va respinge contestatia SC .X. SA ca neintemeiata pentru **taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei** aferenta bazei de impozitare in suma de .X. lei reprezentand accize stabilite de plata in sarcina societatii contestatoare in conformitate cu Procesal verbal Procesul verbal de control nr.X/30.07.2009 prin care s-a constatat că la verificarea livrărilor produselor accizabile din SC .X. SA în calitate de antrepozitar fiscal deținător al antrepozitului fiscal de depozitare a fost livrată către SC .X. SRL cantitatea de X tone motorină fără a fi respectate prevederile legale privind acordarea regimului suspensiv de accize și nici cele privind plata accizelor către bugetul de stat.

b) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datoreaza TVA pentru produsele accizabile livrate catre .X.LTD MALTA.

In fapt, cu adresa nr..X./18.05.2010, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a comunicat SC .X. SA obligația de plată a contravalorii accizelor pentru 3 Documente Administrative de Insoțire (DAI) închise cu diferență de X tone motorină adusă de motonava X în cont .X.LTD Malta.

SC .X. SA achită cu OP .X./21.05.2010 contravaloarea accizei în sumă de .X. lei, valoare pe care o refacturează către .X.LTD Malta cu factura nr. .X./25.05.2010 fără TVA.

În baza prevederilor art.137 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./14.10.2011 TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, aferentă accizei în suma de .X. lei.

SC .X. SA susține că TVA aplicată asupra acestor cantități care nu au intrat în România nu poate fi reținută în sarcina SC .X. SRL, care nu se face vinovată de gestiune necorespunzătoare, proprietarul acestor cantități lipsă fiind .X.LTD Malta.

In drept, potrivit prevederilor art.137 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

[...]

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”

Potrivit pct.18(7) din HG. nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

“(7) Orice cheltuieli cu impozitele și taxele datorate de o persoană impozabilă în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, dacă nu sunt incluse în prețul bunurilor livrate ori al serviciilor prestate, ci sunt recuperate de la clienți prin refacturare, se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor [art. 137](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.”

La art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

La art.140 din același act normativ se prevede ca :

(1) *Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.*

Potrivit prevederilor art.206² Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:

- a) alcool și băuturi alcoolice;*
- b) tutun prelucrat;*
- c) produse energetice și electricitate.”*

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus se reține că intra în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la care se aplică cota de 19% și impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată, deci inclusiv accizele care reprezintă taxe speciale datorate bugetului de stat, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervenind la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție vamală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat că în conformitate cu prevederile pct.73 alin.(9) și alin.(10) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, SC .X. SA are obligația de plată a accizei în suma totală de .X. lei pentru 3 Documente Administrative de Însoțire (DAI) intracomunitare închise cu diferențe la destinație de .X. tone motorină.

Cu OP nr..X./21.05.2010 SC .X. SA achită contravaloarea accizei în sumă de .X. lei, valoare pe care o refacturează către .X.LTD Malta cu factura nr. .X./25.05.2010 fără TVA.

Sustinerea SC .X. SA că TVA aplicată asupra acestor cantități care nu au intrat în România nu poate fi reținută în sarcina SC .X. SRL, care nu se face vinovată de gestiune necorespunzătoare, proprietarul acestor cantități lipsa fiind .X.LTD Malta nu poate fi avută în vedere, întrucât contravine prevederilor legale invocate mai sus, iar societatea contestatoare nu prezintă

in sustinerea cauzei alte documente decat adresa Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale .X., nr..X./18.05.2010.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ Contestaţia poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situaţia în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susţinerea contestaţiei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”.

se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta accizei in suma de **.X. lei** pentru 3 Documente Administrative de Insoţire (DAI) intracomunitare închise cu diferenţe la destinatie de **.X. tone** motorină.

c) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunţe daca SC .X. SA beneficiaza de scutire de la plata taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile de depozitare in valoare de .X. lei prestate dupa intocmirea Declaratiei Vamale de Import, respectiv dupa punerea in libera circulatie prin import definitiv a bunurilor in cauza.

In fapt, in perioada 2009 – 2010 societatea a încheiat contractul de prestări servicii şi expediţie nr.X/C/2009 cu .X. AG Elveţia, obiectul contractului fiind descărcare țiței din navă, depozitare şi predarea țițeiului către SC .X. SA .X. în vederea livrării către importatorul SC .X. .X. SA.

Întreaga operaţiune de prestări servicii a fost încadrată de către societate la scutirea de TVA prevăzută de art.144 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Din analiza derulării operaţiunii de prestări servicii s-a constatat că descărcarea țițeiului din navă şi depozitare pentru un numar de zile s-a efectuat în baza declaraţiei vamale sumare pentru mărfurile plasate în depozit necesar cu caracter temporar, încadrându-se în articolul menţionat mai sus, iar depozitarea pentru un alt număr de zile s-a efectuat după întocmirea declaraţiei vamale de import.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca prestatia de depozitare după întocmirea Declaratiei Vamale de Import, respectiv după punerea în liberă circulație prin importul definitiv nu se încadrează în prevederile articolul de mai sus motiv pentru care, contravaloarea acestei prestatii in valoare de .X. lei a fost considerata bază de impunere pentru TVA conform prevederilor art.137 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare stabilindu-se o TVA suplimentara de plata in suma de .X. lei.

SC .X. SRL sustine ca operatiunile facturate catre .X. privind prestatii de descarcare titei din nava in rezervor, predare la SC .X. SA pentru pompare catre SC .X. SA si depozitare au indeplinit conditiile de acordare a scutirii de TVA, respectiv:

- exista un contract valabil incheiat cu un nerezident

- factura

documente din care sa rezulte ca bunurile au fost plasate in regimuri vamale suspensive, respectiv declaratia sumara.

In drept, potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

La art.144 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri

(1) Sunt scutite de taxă următoarele:

[...]

c) prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. c) și la [art. 144¹](#), aferente livrărilor prevăzute la lit. a) sau efectuate în locațiile prevăzute la lit. a), pentru bunurile aflate în regimurile sau situațiile prevăzute la lit. a);”

La art.144 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la care face trimitere aliniatul de mai sus, se prevede ca:

“1) Sunt scutite de taxă următoarele:

a) *livrarea de bunuri care urmează:*

1. *să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import;*

2. să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii și, după caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar;

3. *să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;*

4. *să fie plasate în regim de antrepozit vamal;*

5. *să fie plasate în regim de perfecționare activă, cu suspendare de la plata drepturilor de import;*

6. *să fie plasate în regim de tranzit vamal extern;*

7. *să fie admise în apele teritoriale:*

- *pentru a fi încorporate pe platforme de forare sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, modificării sau reutilării acestor platforme ori pentru conectarea acestor platforme de forare sau de producție la continent;*

- *pentru alimentarea cu carburanți și aprovizionarea platformelor de forare sau de producție;*

8. *să fie plasate în regim de antrepozit de TVA, definit după cum urmează:*

- *pentru produse accizabile, orice locație situată în România, care este definită ca antrepozit fiscal, în sensul [art. 4 lit. \(b\)](#) din Directiva 92/12/CEE, cu modificările și completările ulterioare;*

- *pentru bunuri, altele decât produsele accizabile, o locație situată în România și definită prin norme”*

Din documentele existente la dosarul cauzei si din coroborarea prevederilor legale citate mai sus se retine ca, dupa intocmirea Declaratiei Vamale de Import , respectiv dupa punerea in libera circulatie prin import definitiv pentru serviciile de depozitare efectuate, societatea contestatoare nu mai beneficiaza de scutirea speciala prevazuta la art.144 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala procedand legal la impozitarea cu taxa pe valoarea adaugata a serviciilor in valoare de .X. lei prestate dupa aceasta data, in conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ.

De asemenea, se retine ca pentru serviciile prestate pe perioada valabilitatii Declaratiei Vamale Sumare pentru marfurile plasate in depozit necesar cu caracter temporar, organele de inspectie fiscala au acordat societatii contestatoare scutire de la plata taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare sustinerea societatii contestatoare ca detine documente ce justifica scutirea de la plata taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor

prestate, respectiv contract, factura si Declaratie Vamala Sumara un poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ *Contestaţia poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situaţia în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susţinerea contestaţiei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”.

se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta serviciilor de depozitare in valoare de **.X. lei** prestate dupa intocmirea Declaratiei Vamale de Import , respectiv dupa punerea in libera circulatie prin import definitiv a bunurilor in cauza.

d) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunţe daca lucrarile facturate societatii contestatoare de SC .X. .X. SRL în sumă de .X. lei reprezentand servicii de reparaţii instalaţie de aburi se incadreaza la operatiuni pentru care trebuia să se aplice măsurile de simplificare.

In fapt, in luna decembrie 2007 societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări si in decontul de taxa pe valoarea adaugata factura nr.00.X./14.12.2007 emisă de SC .X. .X. SRL, reprezentând reparaţii instalaţie de aburi în sumă totală de **.X. lei**, din care TVA in suma de **.X. lei**, care se încadrează la lucrări de construcţii-montaj, operaţiune pentru care trebuia să se aplice măsurile de simplificare potrivit prevederilor art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, respectiv societatea contestatoare a inregistrat taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** doar ca taxa pe valoarea adaugata deductibila nu si ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Intrucat SC .X. SA nu a respectat prevederile art. 160 alin. (1), alin.(2) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei**.

Societatea contestatoare considera ca lucrarea decontata nu se incadreaza la prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit art.160 alin.(1)-(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,

“Măsurile de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform [art. 153](#).

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:[...]

b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

c) lucrările de construcții-montaj;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).

Potrivit pct.82 din HG nr.1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, :

“(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în

decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.[...]

(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.”

Potrivit prevederilor legale mentionate se retine ca sunt obligati sa aplice masurile de simplificare atat furnizorii cat si beneficiarii **pentru livrari de bunuri si servicii constand in clădiri, părți de clădire și terenurile de orice fel, precum si pentru lucrări de construcții-montaj**, de aplicarea acestora fiind raspunzatori in egala masura atat furnizorul cat si beneficiarul.

Pentru astfel de livrari de bunuri si servicii prestate furnizorii sunt obligati sa emita facturi pe care sa inscrie mentiunea “taxare inversa” **fara sa inscrie taxa aferenta** si fara a se face plata taxei intre furnizor si beneficiar, iar in situatia in care prestatorul nu a facut aceasta mentiune in facturile emise, beneficiarul este obligat sa aplice taxarea inversa si sa faca autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, respectiv sa colecteze taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei pe valoarea adaugata deductibila si sa efectueze in contabilitate inregistrarea 4426 = 4427, fara a efectua plata acesteia catre furnizor.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca SC .X. .X. SRL in calitate de prestator a facturat catre SC .X. SA in calitate de beneficiar servicii reprezentând reparații instalație de aburi în sumă de .X. lei, din care TVA **.X. lei** conform facturii fiscale nr.00.X./14.12.2007, servicii care se încadrează la lucrări de construcții-montaj, operațiune pentru care societatea contestatoare in calitate de beneficiar trebuia să aplice taxarea inversa si sa faca autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, respectiv sa

colecteze taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei pe valoarea adaugata deductibila si sa efectueze in contabilitate inregistrarea 4426 = 4427, fara a efectua plata acesteia catre furnizor.

Intrucat, furnizorul de servicii SC .X. .X. SRL nu a respectat prevederile legale la emiterea facturii in cauza nr.00.X./14.12.2007 in sensul ca nu a in scris pe factura mentiunea "taxare inversa" ci a in scris taxa aferenta, potrivit prevederilor legale citate mai sus, SC .X. SA in calitate de beneficiar **era obligat** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii in cauza, sa faca autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, respectiv sa colecteze taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei pe valoarea adaugata deductibila si sa efectueze in contabilitate inregistrarea 4426 = 4427, potrivit prevederilor art.160 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Sustinerea societatii ca lucrarea decontata conform facturii nr.00.X./14.12.2007 nu se incadreaza la prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile Ordinul MFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la [art. 160](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi retinuta in solutionare favorabila a cauzei intrucat:

Potrivit prevederilor art.(2) alin.2) din acest ordin:

"(2) Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1)"

alineat care face trimitere la

"[...] lucrările stipulate la secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din [anexa](#) la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni",

diviziune care cuprinde activitati precum :

"F CONSTRUCȚII

45 Construcții

451 Organizarea de șantiere și pregătirea terenului

4511 Demolarea construcțiilor, terasamente și organizare de șantiere

4512 Lucrări de foraj și sondaj pentru construcții

452 Construcții de clădiri sau părți ale acestora; geniu civil

4521 Construcții de clădiri și lucrări de geniu

4522 Lucrări de învelitori, șarpante și terase la construcții

- 4523 Construcții de autostrăzi, drumuri, aerodroame și baze sportive
- 4524 Construcții hidrotehnice
- 4525 Alte lucrări speciale de construcții
- 453 Lucrări de instalații pentru clădiri**
 - 4531 Lucrări de instalații electrice**
 - 4532 Lucrări de izolații și protecție anticorozivă**
 - 4533 Lucrări de instalații tehnico-sanitare**
 - 4534 Alte lucrări de instalații**
- 454 Lucrări de finisare
 - 4541 Lucrări de ipsoserie
 - 4542 Lucrări de tâmplărie și dulgherie
 - 4543 Lucrări de pardosire și placare a pereților
 - 4544 Lucrări de vopsitorie, zugrăveli și montări de geamuri
 - 4545 Alte lucrări de finisare
- 455 Închirierea utilajelor de construcții și demolare, cu personal de deservire aferent
- 4550 Închirierea utilajelor de construcții și demolare, cu personal de Deservire”.

Prin urmare se retine ca, potrivit prevederilor legale invocate mai sus masurile de simplificare se aplica si in cazul reparatiilor la instalatii pentru cladiri asa cum s-a constatat si de catre organele de inspectie fiscala cu privire la lucrarile facturate de SC .X. .X. SRL conform facturii nr.00.X./14.12.2007.

Intrucât nici prestatorul si nici beneficiarul nu au respectat prevederile legale expres stipulate, **organul fiscal competent**, în atare situație, **trebuie să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv să oblige societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, exprimat prin adresa nr..X./24.11.2008 intr-o speță similara în care se concluzionează că, „în primul rând, beneficiarul avea posibilitatea să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizor pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform

legii; dacă beneficiarul nu a procedat conform celor menționate, organul fiscal trebuia să aplice prevederile pct.82 alin.(8) - alineat valabil începând cu 01.01.2008, n.n. - din Normele metodologice.”

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au constatat corect ca reparațiile la instalația de aburi în suma de .X. lei din care TVA în suma de .X. lei se încadrează la lucrări de construcții – montaj pentru care trebuiau aplicate măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar nu au făcut și aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, ci s-au limitat la constatarea ca, **„Pentru suma de .X. lei societatea nu are drept de deducere”**.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „(3) Prin decizie se poate **desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborate cu prevederile alin.3¹ al aceluiași articol și cu cele ale pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora **”Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**, se va desființa Decizia nr.F-MC .X./14.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura de prestări servicii de construcții-montaj și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

e) Referitor la TVA in suma de .X. lei cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capat de cerere în condițiile în care prin contestație, societatea nu aduce niciun fel de motivații.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SA a dedus TVA în sumă de .X. lei aferenta unui număr de șapte facturi fiscale de aprovizionare care nu cuprind informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost încălcate prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare motiv pentru care au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de .X. lei.

SC .X. SRL contesta suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, dar nu aduce niciun argument in sustinerea cauzei.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd :

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia ”,

De asemenea, la pct. 2.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

„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.”

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale pct.11.1. lit. b) din același act normativ, unde se stipulează :

“Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in

sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

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

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

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

Se reține ca societatea, deși contestata si TVA in suma de **.X. lei**, nu aduce niciun argument de fapt sau de drept referitor la acest capat de cerere.

Avand in vedere cele retinute mai sus cu privire la TVA in suma de **.X. lei** stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestatia ca nemotivata.

f) Cu privire la majorarile de intarziere in suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adaugata cauza supusa soluționării este

dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care urmează a fi respinsă contestația, în condițiile în care din raportul de inspectie fiscala si anexele la acesta nu se poate stabili cu exactitate cuantumul acestora.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit accesorii in suma de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**, in baza in baza art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit celor retinute la cap.III pct.2 litera a) –lit.e) din prezenta decizie urmează a se respinge ca neintemeiată și nemotivată contestația formulată de SC .X. SA pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de **X lei** (.X. lei + .X. lei) și a se desființa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de **.X. lei**.

In drept, potrivit art.119 alin.(1) și art.120 alin.1-2, alin.(5) și alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare,

“Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

[...]

ART. 120

Majorări de întârziere

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

[...]

(5) Modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale

va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

In ceea ce priveste suma totala de **.X. lei** reprezentand majorari de intarziere stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC X/2011, se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata iar potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, urmeaza calea principalului.

Intrucat din Raportul de inspectie fiscală nr. F-MC X/2011 organele de soluționare a contestatiei nu pot determina cu exactitate cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata în sumă de **X lei** pentru care urmează a se respinge contestația fata de cuantumul majorarilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata, așa cum s-a retinut la cap.III pct.2 lit.a) – lit.e) din prezenta decizie, in baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ ***Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare***” coroborate cu prevederile alin.3¹ al aceluasi articol si cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, “***Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente***”, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./14.10.2011 pentru intreaga suma de **.X. lei** reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru a fi recalculat si departajat corect.

3. Impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

a) Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011, aceasta obligatie fiscala in conditiile in care a fost calculata, evidentiata si achitata la bugetul de stat dar nu a fost declarata corect.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru dividendele achitate persoanelor juridice nerezidente, SC .X. SA a **calculat, reținut și achitat corect la bugetul de stat** impozitul datorat in conformitate cu prevederile art.115 alin. (1) lit. a), art.116 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, însă a declarat eronat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente ca impozit pe dividende pentru persoane juridice române, suma de .X. lei.

Urmare celor constatate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC .X. SA **debit suplimentat de plata** in suma de .X. lei **cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente** si majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei, si au diminuat prin aceeasi decizie de impunere, **impozitul pe dividendele distribuite persoanelor juridice romane** cu suma de X lei declarata eronat de societate ca obligatie de plata cu acest titlu.

In drept, potrivit art.94 alin.(1) din Odonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspekția 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, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

Totodată, conform alin.(2) al aceluiași articol, inspekția fiscală are următoarele atribuții:

„a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau

altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

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

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

iar potrivit alin.(3):

„(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

[...]”, coroborat cu prevederile pct.91.4 din Hotărârea nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Conform art.109 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.[...]**”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca **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, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

Organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei acțiuni, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, care se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere.

Rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție fiscală vor fi consemnate prin întocmirea unui **raport scris**, care, la finalizarea inspecției fiscale, va sta la baza **emiterii**, după caz, a deciziei de impunere, pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere sau a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Decizia de impunere cuprinde și diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale în baza celor constatate și consemnate în raportul de inspecție fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea contestatoare a declarat și virat în plus impozit pe dividendele distribuite persoanelor juridice române în suma de **.X. lei**, în declarațiile privind acest

impozit fiind raportat in mod eronat si impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de **.X. lei**.

In conditiile in care societatea a declarat eronat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei ca impozit pe dividende distribuite/platite persoanelor juridice romane, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala, in baza atributiilor ce le revin prin lege, au procedat la indreptarea acestei erori prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011, in sensul ca au majorat cu aceasta suma debitul suplimentar de plata datorat de societate cu titlu de **impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente** si au diminuat prin aceiasi decizie **impozitul datorat de societate bugetului de stat pentru dividendele platite pe perioada verificata persoanelor juridice romane** pentru acest capat de cerere, in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« Contestația poate fi respinsă ca:

“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,
contestatia SC .X. SA urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

b) Cu privire la majorarile de intarziere in suma .X. lei aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei, declarat eronat ca impozit pe dividende, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./14.10.2011 accesorii aferente unui debit ce a fost calculat, retinut, evidenciat si virat corect, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala.

In fapt, in perioada supusa verificarii SC .X. SA a platit catre persoane juridice nerezidente sub forma de dividende suma totală de .X., după cum urmează:

An 2006 .X. lei;
An 2007 .X. lei;

An 2008 .X. lei;
An 2009 .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru dividendele achitate persoanelor juridice nerezidente, "**societatea a calculat, reținut și achitat la bugetul de stat corect impozit conform art.115, alin. (1), lit. a; art. 116, alin.(2), lit. a) și c) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, însă a fost declarat eronat ca impozit pe dividende pentru persoane juridice române, suma de .X. lei după cum urmează:**

An 2006 .X. lei;
An 2007 .X. lei;
An 2008 .X. lei;
An 2009 .X. lei."

Pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente aferent perioadei 01.01.2006 – 31.12.2010 in suma de .X. lei ce a fost achitat la bugetul de stat, dar nu a fost declarat corect cu titlu de impozit pe veniturile sub forma de dividende realizate din Romania de persoane juridice nerezidente ci a fost declarat cu titlu de impozit pe dividende pentru persoane juridice romane, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma totală de **.X. lei**, în baza art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completările ulterioare.

In sustinerea cauzei societatea contestatoare depune la dosarul cauzei cererea de indreptare a erorilor materiale din documentele de plata nr.X/.X./02.11.2011 insotita de copii ale ordinelor de plata purtand viza organelor bancare si mentiunea "*impozit pe dividende aferente an ...distribuite PJ nerezidente*"

In drept, potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.1-2 si art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare,

"Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

[...]

ART. 120

Majorări de întârziere

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările

de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

[...]

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

La art.114 alin.(3) lit.c), alin.(4) si alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca :

“(3) În cazul stingerii prin plată a obligațiilor fiscale, momentul plății este:

c) în cazul plăților efectuate prin decontare bancară, data la care băncile debitează contul plătitorului pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum această informație este transmisă prin mesajul electronic de plată de către instituția bancară inițitoare, potrivit reglementărilor specifice în vigoare, cu excepția situației prevăzute la [art. 121](#), data putând fi dovedită prin extrasul de cont al contribuabilului;

[...]

(4) Pentru creanțele fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta și va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, cu condiția debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar.

[...]

(6) Cererea poate fi depusă în termen de 5 ani, sub sancțiunea decăderii. Termenul începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a efectuat plata.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus momentul platii obligatiilor fiscale în cazul plăților efectuate prin decontare bancară, este **data la care băncile debitează contul plătitorului** pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum această informație este transmisă prin mesajul electronic de plată de către instituția bancară inițitoare.

Pentru creanțele fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta și **va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, cu condiția debitării contului acestuia și a**

creditării unui cont bugetar, debitorul având posibilitatea de a depune cerere în acest sens în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a efectuat plata, sub sancțiunea decaderii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că SC .X. SA depune la organele fiscale cererea de îndreptare a erorilor materiale după efectuarea inspecției fiscale, cu adresa nr. nr.X/.X./02.11.2011, însă ordinele de plată anexate acestora având mențiunea *“impozit pe dividende aferente an ...distribuite PJ nerezidente*, sunt vizate și date de organele bancare la 06.nov.2007, 04.dec.2008, 25 nov.2009 și 25.nov.2009 fără a rezulta și debitarea contului societății contestatoare și creditarea unui cont bugetar.

Potrivit prevederilor art.84 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“Corectarea declarațiilor fiscale

(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

[...]

(1) Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

(4) În situația în care contribuabilul corectează declarațiile fiscale în condițiile [art. 84](#) alin. (4), se redeschide rezerva verificării ulterioare.”

Mai mult, potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală societatea a calculat, reținut și **achitat la bugetul de stat corect** impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, conform art.115 alin.(1) lit.a), art.116 alin.(2) lit. a) și lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare însă a **declarat eronat** acest impozit, eroare ce a fost reglată prin Decizia nr.F-MC .X./14.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, așa cum s-a reținut la cap.III, pct.3 lit. a) din prezenta decizie.

Avand in vedere faptul ca, in cazul in speta se pune problema datorarii unor accesorii aferente unor debite cu termen de plata la 31.12.2007 – 31.12.2010 reprezentand impozit pe veniturile obtinute de persoane juridice nerezidente pe care, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, SC .X. SA le-a calculat, reținut și **“achitat la bugetul de stat corect conform art.115, alin. (1), lit. a; art. 116, alin.(2), lit. a) și c) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare”**, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:„(3) Prin decizie se poate **desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborate cu prevederile alin.3¹ al aceluiași articol și cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora **”Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**, se va desființa Decizia nr.F-MC .X./14.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pentru suma de .X. lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art. 216 alin.(1), alin.(3) si alin.(3¹) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) si lit.b) si pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC.X./14.10.2011 emisă de organele de

inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- X lei - taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei - impozit pe veniturile nerezidentilor

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SA .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC.X./14.10.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC.X./14.10.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei - majorări de întârziere aferente
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare, pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL,

X