



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație 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.33/2013
privind soluționarea contestațiilor formulate de
SC .X. SA,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală sub
nr. 906729/07.05.2011 și nr.906885/01.06.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./03.05.2012 și adresa nr..X./31.05.2012 înregistrate la Agenția Națională de Administrație Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/07.05.2012 și respectiv nr.X/01.06.2012, asupra contestațiilor formulate de **SC .X. SA** cu sediul în .X., B-dul .X., nr.215, X, județul .X..

SC .X. SA este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J13/534/1991, are codul unic de înregistrare .X., la data depunerii contestației figurând la poziția X din anexa nr.1 la OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrație a marilor contribuabili.

Contestațiile sunt formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. nr..X./29.03.2012 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./29.03.2012 încheiat de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrație a Marilor Contribuabili și privește suma de **.X. lei**, din care:

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

- **.X. lei - majorări de întârziere aferente;**
- **.X. lei - diminuarea pierderii fiscale.**

Inițial a fost formulată contestația înregistrată la Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor sub nr. X/07.05.2012, contestație la care contribuabilul a renunțat prin cererea înregistrată sub nr. X/07.05.2012, însă întrucât înlăuntrul termenului de depunere a contestației **SC .X. SA** a formulat o nouă contestație, organele de soluționare a contestației au luat act de renunțarea la contestație fără a emite o decizie în acest sens, investindu-se cu soluționarea noii contestații înregistrate la Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor sub nr. X/01.06.2012.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **05.04.2012**, potrivit semnăturii și stampilei aplicată de contestatoarele pe adresa de comunicare a titlului de creanță contestat și de data depunerii contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **04.05.2012**, conform ștampilei aplicată de Serviciul Registratura al acestei direcții pe contestația în original aflată la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1), art. 208 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **SC .X. SA**.

I. Prin contestația formulată SC .X. SA solicită admiterea contestației și pe cale de consecință:

1. Anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea în mod nelegal în sarcina societății a următoarelor sume:

- .X. lei impozit cu reținere la sursa impus suplimentar;
- .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului cu reținere la sursă;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. reprezentând accesorii aferente TVA;
- diminuarea în mod nelegal a pierderii fiscale a societății pe perioada 2007-2010.

2. Dispunerea finalizării procesului de analiză a dosarului preturilor de transfer întocmit și prezentat de societate echipei de inspecție fiscală.

3. Exonerarea societatii de la plata urmatoarelor sume stabilite suplimentar de plata:

- .X. lei impozit cu retinere la sursa,
- .X. lei reprezentand accesorii aferente,
- .X. lei taxa pe valoarea adaugata
- .X. reprezentand accesorii aferente TVA.

SC .X. SA arata ca actioneaza in industria de petrol si gaze, avand ca obiect principal de activitate producerea de carburanti (in principal benzina, motorina si kerosen, etc) obtinuti din prelucrarea titeiului.

Produsele petroliere prelucrate sunt vandute in principal catre societatile .X. .X., .X. sau .X. X, acestea din urma fiind companii afiliate grupului .X. care au ca scop distribuirea pe piata interna si externa a produselor .X..

In sustinerea contestatiei societatea prezinta urmatoarele argumente de ordin procedural:

1. Inspectia fiscala generala a depasit termenul legal

Societatea arata ca inspectia fiscala generala a inceput in data de 18.02.2010 si s-a finalizat in data de 29.03.2012, inspectia desfasurandu-se la sediul sau aproape continuu (cu cateva mici exceptii) neexistand motive din partea organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste suspendarea acesteia.

Desi societatea a depus toate diligentele pentru a furniza toate informatiile solicitate, inspectia fiscala s-a desfasurat pe o perioada de timp ce depaseste 21 luni calendaristice, contrar prevederilor art.104 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care precizeaza ca in cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspectiei nu poate fi mai mare de 6 luni.

Astfel, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile imperative ale Codului de procedura fiscala cu privire la termenul in care o inspectie fiscala poate fi desfasurata pentru marii contribuabili, in cazul in speta termenul fiind depasit cu mai bine de 15 luni calendaristice.

Societatea sustine ca prin incalcarea termenului limita de catre organele de inspectie fiscala i s-au adus prejudicii ca urmare a faptului ca parte din salariati au fost implicati pe o perioada de 2 ani si jumătate in rezolvarea diverselor solicitari ale acestora si s-a stabilit un prejudiciu nejustificat prin calcularea de majorari de intarziere pe o perioada ce a depasit termenul legal, prejudiciu ce are efecte directe asupra situatiilor financiare ale companiei, fiind încălcate prevederile art.105 alin.(2) din Codul de procedura fiscala

Societatea mentioneaza ca pe tot parcursul inspectiei fiscale a cooperat cu organele de control, dand dovada de buna credinta in relatia cu acestea in vederea intelegerii/ clarificarii cat mai bune a situatiei de fapt si astfel timpul alocat inspectiei fiscale sa fie utilizat in cel mai eficient mod posibil, dar cu toate acestea organele de inspectie fiscala au incheiat actele de control dupa mai bine de 2 ani si jumătate, stabilind sume suplimentare ce sunt atat nelegale cat si neintemeiate.

Mai mult, desi Societatea a fost in control pe o perioada de timp ce a depasit 2 ani si jumătate, organele de control nu au finalizat analiza preturilor de transfer desi a furnizat toate informatiile necesare in timp util.

Astfel, societatea sustine ca este incontestabila vatamarea ce i-a fost pricinuita ca urmare a finalizarii cu intarziere a inspectiei fiscale, vatamare care nu s-ar fi produs daca organul fiscal ar fi respectat obligatia instituita in sarcina sa de legiuitor - anume aceea de a desfasura inspectia fiscala intr-un termen de maxim 6 luni, element care are tocmai rolul de a apara de abuzuri contribuabilul.

2. Ignorarea punctului de vedere al Societatii la concluziile din raportul de inspectie fiscala

Societatea arata ca in data de 16.03.2012 a fost instiintata de catre organele de inspectie fiscala prin adresa nr..X./16.03.2012 sa-si exprime in scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala in conformitate cu art. 9 alin. (1) din Codul de procedura fiscala.

Ca urmare, si-a exprimat punctul de vedere prin adresa inregistrata la DGAMC .X. sub nr..X./27.03.2012 cu privire la care organele de inspectie fiscala au concluzionat ca *„fata de cele prezentate de societate in punctul de vedere formulat dupa prezentarea constatarilor si a consecintelor fiscale, organul de control isi mentine cele stabilite in urma inspectiei fiscale generale”*.

Societatea considera ca aceasta concluzie emisa de organul de control incalca flagrant prevederile Codului de procedura fiscala si are consecinte negative grave asupra ei.

Societatea precizeaza ca a prezentat in cuprinsul punctului de vedere aspecte ale situatiei de fapt si de drept care ar fi condus la reconsiderarea unor constatari din cuprinsul raportului de inspectie fiscala si la diminuarea sumelor suplimentare stabilite in decizia de impunere, dar numai daca organele de inspectie fiscala ar fi abordat cu seriozitate argumentatia pe care a prezentat-o.

Aceasta considera ca o astfel de abordare superficiala atrage consecinte si prejudicii grave nu numai asupra situatiilor financiare ale Societatii dar si asupra salariatilor si ca organele de inspectie fiscala nu si-au exercitat rolul activ prevazut de art.7 alin.(2) si alin.(3) din Codul de procedura fiscala

Or, prin incalcarea unor prevederi legale imperative, societatea sustine ca a fost pusa in pozitia de a depune contestatie pentru anumite constatari care ar fi fost usor solutionate daca s-ar fi tinut seama de punctul de vedere transmis.

Desi nu exista o sanctiune specifica prevazuta de Codul de procedura fiscala, ca urmare a ignorarii din partea organelor de inspectie fiscala a punctului de vedere formulat de societate, avand in vedere prevederile art.2 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cooborate cu cele ale art.105 alin.(2) din Codul de procedura civila, aceasta considera ca se impune anularea actelor intocmite intrucat s-a pricinuit o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anularea lor.

3. Analiza dosarului preturilor de transfer

Societatea arata ca desi a prezentat organelor de inspectie fiscala dosarul pretului de transfer acestea nu au finalizat controlul in ceea ce priveste analiza tranzactiilor efectuate cu partile afiliate pe motiv ca pana la data intocmirii raportului nu s-a primit raspuns la solicitarile adresate DGCIF Serviciul Transfer Preturi.

Societatea mentioneaza ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentatia privind preturile de transfer inca din luna aprilie 2011, data de la care echipa de inspectie fiscala nu i-a mai solicitat documente sau informatii aditionale legate de documentatia pusa la dispozitia acestora si ca pe parcursul derularii inspectiei s-au purtat discutii referitoare la activitatea generala desfasurata in contextul relatiilor comerciale cu celelalte societati afiliate acesteia, menite sa clarifice care sunt atributiile si responsabilitatile contestatoarei in cadrul Grupului .X..

Cu toate acestea, doar in luna februarie 2012 si ulterior in luna aprilie 2012 organele de inspectie fiscala au initiat o corespondenta cu DGCIF - Serviciul Preturi de Transfer in ceea ce priveste documentatia prezentata, corespondenta initiata la mai mult de 10 luni de la prezentarea documentatiei, ceea ce depaseste cu mult insusi termenul maxim de desfasurare a inspectiei fiscale generale pentru marii contribuabili, prevazut de Codul de procedura fiscala, de 6 luni.

Cu toate aceste deficiente, nici macar la momentul finalizarii inspectiei fiscale - luna martie 2012 - organele de inspectie fiscala nu au putut concluziona asupra tuturor documentelor si informatiilor prezentate de Societate, acestea argumentand ca nu a fost finalizata corespondenta cu DGCIF Serviciul Preturi de Transfer.

Societatea considera ca in aceasta situatie este in pozitia defavorabila in care desi a depus toate diligentele in intocmirea, prezentarea si sustinerea politicii sale referitoare la preturile de transfer, in conformitate cu prevederile legale, dupa o verificare efectuata de autoritatile fiscale care s-a desfasurat pe o perioada de aproximativ doi ani si jumătate, nu poate considera ca perioada verificata 01.01.2007 - 31.12.2010 este acoperita de control si inchisa din acest punct de vedere.

Societatea arata ca nu intelege sa suporte consecintele unei deficiente de comunicare interna a serviciilor din cadrul ANAF si considera netemeinica si nelegala constatarea autoritatilor fiscale conform careia aceasta ar putea fi subiectul unei reverificari.

Societatea solicita sa-i fie prezentate prevederile legale in baza carora organele de inspectie fiscala considera ca poate fi subiectul reverificarii, in conditiile in care acestea au avut la dispozitie toate informatiile si documentele necesare pentru a putea concluziona asupra subiectului preturilor de transfer practicate in tranzactiile efectuate cu partile afiliate, sustinând ca este vatamata de faptul ca organele de inspectie fiscala nu au concluzionat asupra dosarului

preturilor de transfer, astfel ca in eventualitatea unei reverificari, pot fi calculate in sarcina sa majorari si penalitati de intarziere pentru potentialul impozit pe profit suplimentar de plata care ar putea rezulta din analiza dosarului preturilor de transfer.

In concluzie, societatea considera ca organele de inspectie fiscala au avut la dispozitie o perioada suficienta de timp (aproximativ 1 an de la prezentarea documentatiei privind preturile de transfer si pana la finalizarea inspectiei fiscale) atat pentru a analiza documentatia prezentata, cat si pentru a solicita clarificari ori pentru a demara si finaliza orice corespondenta considerata a fi oportuna in sensul concluzionarii asupra aspectelor prezentate.

Prin urmare societatea solicita sa fie finalizata inspectia fiscala prin emiterea de concluzii in ceea ce priveste documentatia privind preturile de transfer pe baza documentelor ce le-a pus la dispozitie pe parcursul controlului si sa se constate finalizarea inspectiei fiscale si inchiderea perioadei 01.01.2007 - 31.12.2010 cu respectarea prevederilor Codului de procedura fiscala.

A. Cu privire la suma de .X. lei stabilita suplimentar cu titlu de impozit pe veniturile obtinute in Romania de persoane juridice nerezidente, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca nu a fost calculat si declarat in perioada 01.01.2007 - 31.12.2010 impozitul cu retinere la sursa pentru veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, astfel:

A.1. - impozit in suma de .X. lei aferent veniturilor obtinute din Romania de catre .X., persoana juridica rezidenta in Marea Britanie;

A.2. - impozit in suma de .X. lei aferent veniturilor obtinute din Romania de .X. persoana juridica rezidenta in SUA;

A.3. - impozit in suma de .X. lei aferent veniturilor obtinute din Romania de .X. AG, persoana juridica rezidenta in Elvetia;

A.4. - impozit in suma de .X. lei aferent veniturilor obtinute din Romania de .X. si de .X. Inc, persoane juridice rezidente in SUA.

A.5. - impozit in suma de .X. lei nedetaliat de organele de inspectie fiscala prin RIF

A.1. Societatea mentioneaza ca a derulat contractul nr. .X./27.07.2006 incheiat cu furnizorul .X. ce are ca obiect prestarea de servicii de asistenta tehnica.

Societatea invoca in sustinerea cauzei prevederile pct. 6.1.1. din contract, potrivit carora prestarea de servicii tehnice si initiativele privind suportul pentru imbunatatirea profitului si pentru proiect vor fi interpretate ca servicii de asistenta tehnica si nu vor fi considerate a determina un transfer de know-how sau de drepturi de proprietate intelectuala, in combinatie cu serviciile respective si prevederile pct.13 din contract, care delimiteaza practica de confidentialitate ce trebuie sa caracterizeze relatia comerciala dintre cele doua parti, stabilind faptul

ca ambele parti vor trata ca fiind confidential doar acele informatii si materiale care sunt marcate in acest sens si care fac obiectul unui drept de proprietate intelectuala.

Cu toate acestea, organele de inspectie fiscala, invocand prevederile art. 10.4 din contract conform caruia „ .X. recunoaste ca rapoartele si livrarile furnizate de .X. ar putea contine materiale confidentiale sau ca facand obiectul unui drept de proprietate intelectuala. Nimic din prezentul contract nu cuprinde intentia ca dreptul asupra oricarei proprietati intelectuale ,cu exceptia dreptului de folosinta prevazut la art 10.3 asupra acestor informatii sau metodologii sa fie transferat lui .X. odata cu dreptul de proprietate asupra documentelor” , au considerat in mod incorect ca societatea nu a calculat impozit pe veniturile nerezidentilor.

A.2. Societatea arata ca a derulat de asemenea in perioada verificata Contractul nr..X./2006 si Contractul nr..X./2007 incheiate cu furnizorul .X. SUA avand ca obiect prestarea de servicii de consultanta .

In conformitate cu prevederile Contractului nr..X./2007 precum si a propunerii de servicii transmisa de furnizor si atasate acestuia, serviciile au vizat asistenta in vederea implementarii de catre contestatoare a unui program de imbunatatire a masurarii, managementului si maximizarea marjei nete pentru Rafinaria Petromidia.

Societatea arata ca aceste contracte mentioneaza faptul ca partile trebuie sa aplice o anumita politica de confidentialitate cu privire la acele informatii si materiale marcate in acest sens, precum si faptul ca furnizorul va putea mentiona pe anumite materiale livrabile transmise clientului ca acestea fac obiectul unor drepturi de proprietate intelectuala, daca este cazul. Cu toate acestea, invocand prevederile art.11 din Contractul nr..X./2006 si Contractul nr..X./2007 conform caruia "*orice metoda tehnica, abilitate, inventie ori alt obiect al unui drept de proprietate intelectuala realizat de .X. cu ocazia executarii contractelor, precum si orice rapoarte, recomandari ori alte materiale realizate de .X. in legatura cu executarea contractelor sunt proprietatea exclusiva .X..*" si ale sectiunii Restrictii privind dezvaluirea din cele doua contracte sus mentionate conform carora „*Cuprinsul acestui document este confidential, este destinat exclusiv folosintei si beneficiului .X. in evaluarea posibilitatii de procurare a programului de masurare, gestionare si maximizare a ratei profitului net. Informatiile si metodologiile sunt proprietatea .X.. Copierea sau distribuirea acestui material catre oricine in afara organizatiei clientului este interzisa,*" organele de inspectie fiscala au considerat in mod incorect ca societatea nu a calculat impozit pe veniturile nerezidentilor.

Societatea sustine ca argumentatia organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste stabilirea unui impozit pe veniturile obtinute din Romania de .X. si .X., se bazeaza pe reclassificarea naturii platilor efectuate de Societate din plati pentru servicii prestate de societati nerezidente in plati de redevente efectuate catre societati nerezidente, procedand astfel la calcularea de sume datorate

suplimentar reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor, in baza prevederilor art.115 alin.(1) lit.b coroborate cu art.116 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

A.3. Societatea arata ca a derulat o serie de contracte pentru achizitia de materii prime - titei cu .X. A.G., societate rezidenta in Elvetia. In baza acestui contract, a efectuat plati catre .X., constand in penalitati comerciale facturate de acesta ca urmare a intarzierii la plata materiilor prime livrate si ca in stabilirea sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de .X. AG, organele de inspectie fiscala au procedat la reclasificarea acestor venituri din penalitati si dobanzi de intarziere contractuale in venituri din dobanzi obtinute de nerezident de pe teritoriul Romaniei, asa cum sunt definite la art. 115 din Codul fiscal

A.4. Societatea arata ca, in conformitate cu prevederile contractuale agreeate cu furnizorii .X. si .X., a achizitionat licente pentru a utiliza produsele prevazute in contracte in activitatea sa curenta, softurile achizitionate nefiind destinate revanzarii.

Societatea mentioneaza ca in Raportul de inspectie fiscala nu s-au aratat care au fost considerentele ce au dus la stabilirea in sarcina sa a impozitului suplimentar, organele de inspectie fiscala constatand doar ca nu a calculat si nu a virat impozit pe veniturile obtinute de cele doua persoane juridice nerezidente, impozit cu retinere la sursa ca in cazul unor redevente, desi softurile/licentele achizitionate au fost pentru uz intern.

A.5. Societatea arata ca organele de inspectie fiscala au analizat o serie de plati efectuate de societate catre .X. si alte persoane nerezidente, clasificandu-le ca si plati de redevente, fara a fi mentionate insa in cuprinsul RIF.

Pe fondul cauzei cu privire la impozitul stabilit suplimentar privind veniturile obtinute in Romania de persoane juridice nerezidente, in suma de **.X. lei** aferent veniturilor obtinute din Romania de .X. si in suma de **.X. lei** aferent veniturilor obtinute din Romania de .X., **pct.A.1 si pct.A.2** din contestatie, societatea considera ca, avand in vedere Contractul nr..X./27.07.2006 incheiat cu furnizorul .X. ce are ca obiect prestarea de servicii de asistenta tehnica, Contractul nr..X./2006 si Contractul nr..X./2007 incheiate cu furnizorul .X. SUA, avand ca obiect prestarea de servicii de consultanta, a aplicat corect prevederile art.118 din Codul fiscal impreuna cu cele ale Normelor metodologice de aplicare a acestuia in ceea ce priveste Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri si a legislatiei Uniunii Europene, avand in vedere faptul ca atat .X., cat si .X. sunt rezidenti ai unor state cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri.

Societatea mentioneaza faptul ca cei doi furnizori au prezentat pentru serviciile prestate certificate de rezidenta fiscala valide pentru perioada in care acestia au obtinut venituri din Romania.

Societatea sustine ca in baza prevederilor contractuale si a relatiei comerciale desfasurate, prestatiile in cauza au constat in servicii de asistenta tehnica reala si de consultanta, servicii ce nu puteau da nastere unui transfer de drepturi de proprietate intelectuala sau transfer de know-how, dupa cum in mod indirect sustine echipa de inspectie fiscala in cuprinsul raportului de inspectie fiscala.

In vederea determinarii cuantumului impozitului cu retinere la sursa datorat in Romania de .X. si .X., societatea arata ca a aplicat prevederile art. 7 "Profiturile intreprinderii" cuprinse in cele doua Conventii de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Anglia si respectiv cu SUA.

Societatea sustine ca in conformitate cu prevederile din cele doua conventii, platile aferente prestatiilor nu pot fi considerate a fi redevente, acestea intrand fara echivoc sub incidenta art.7 "Profiturile intreprinderii", asa cum au fost definite si explicate in comentariile referitoare la Conventia Model de evitare a dublei impuneri OECD, general recunoscute si acceptate de autoritatile fiscale din Romania in determinarea dreptului de impozitare pentru veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Astfel, societatea sustine ca in conformitate cu definitiile prevazute de cele doua Conventii, la paragrafului 4, art.12 "Redevente", din Decretul nr. 26/1976 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul Romaniei si guvernul Marii Britanii pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si castiguri in capital si respectiv paragraful (3) lit.b) al art.12 "Redevente" din Decretul nr. 238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul Romaniei si guvernul S.U.A. privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziuni fiscale asupra veniturilor, este evident faptul ca platile efectuate de SC .X. SA catre .X. si .X. nu au natura de redevente, acestea constand in remunerarea unor prestari de servicii.

De asemenea, societatea sustine ca in conformitate cu prevederile legislatiei fiscale romanesti in materie, in speta art.115 alin.(1) lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare, cu modificarile si completarile ulterioare, platile efectuate catre cei doi furnizori de asemenea nu se incadreaza in definitia platilor pentru redevente

Societatea invoca in sustinerea cauzei si comentariile de la art.12 ..Redevente" prevazut in Modelul Conventiei de evitare a dublei impuneri al OECD, comentarii care sunt recunoscute de Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care prevad ca transferul de know-how implica transmiterea de informatii industriale, comerciale sau stiintifice care raman nedivulgate publicului, cel care da informatiile neavand obligatia sa participe la aplicarea formulelor puse la dispozitia beneficiarului si nici sa garanteze rezultatul aplicarii, motiv pentru care sub acest aspect contractele de transfer de know- how difera de contractele tipice de prestari de servicii.

Societatea considera ca din continutul contractelor incheiate cu .X. si .X. reiese ca acestia se angajeaza sa utilizeze cunostintele lor uzuale pentru

executarea de lucrari pentru aceasta, astfel, ca platile efectuate in legatura cu o asistenta tehnica reala sau pentru o opinie data de un inginer, avocat sau contabil, nu reprezinta know-how (redevente), ele intrand sub incidenta prevederilor art. 7 "Profiturile intreprinderilor" din cadrul Conventiilor, situatie in care dreptul de impozitare a acestor venituri este alocat statului de rezidenta al prestatorului.

Fata de toate aceste prevederi din legislatia fiscala romaneasca, din Conventii precum si fata de cele cu caracter indrumator in vederea aplicarii corecte a Conventiilor (ex. Comentariile referitoare la Conventia Model OECD), si cu luarea in considerare a prevederilor contractuale si a tuturor aspectelor de natura practica cu privire la desfasurarea relatiilor comerciale cu .X. si .X., societatea considera ca echipa de inspectie fiscala nu s-a achitat de obligatia prevazuta de Codul de procedura fiscala la art.7 - Rolul activ si art. 65 alin.(2) din acelasi act normativ. Astfel, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au examinat starea de fapt si nu au avut in vedere toate informatiile si documentele prezentate pentru determinarea corecta a obligatiilor sale fiscale, aspect care reiese din insusi cuprinsul Raportului de inspectie fiscala in care organele de inspectie fiscala fac doar o trecere in revista a unor clauze contractuale, a prevederilor Codului fiscal si a prevederilor Conventiilor, concluzionand ca Societatea nu a aplicat corect aceste prevederi legale fara a se apleca in vreun fel asupra aspectelor situatiei de fapt si fara a explica ce anume sustine din punct de vedere probator si conceptual concluziile formulate.

Mai mult, organele de control nu au luat in considerare nici informatiile si documentele prezentate de Societate cu ocazia formularii in scris a punctului de vedere inaintat la finalul controlului.

In acest sens, societatea arata ca, in practica fiscala, este recunoscuta necesitatea de a face distinctia intre platile efectuate pentru prestari de servicii si platile pentru know-how, precum si faptul ca acestea pot genera dificultati de ordin practic, insa considera totusi nejustificat demersul echipei de inspectie fiscala de a nu incerca acest exercitiu.

Societatea considera ca pentru realizarea unei distinctii intre aceste tipuri de plati sunt relevante in general, si puteau fi aplicate cu usurinta si in speta de fata, criteriile mentionate in Comentariile referitoare la Conventia Model OECD.

Societatea arata ca in cazul contractului cu .X., prestarile de servicii reprezinta servicii tehnice care cuprind operatiuni tehnice si aspecte de planificare ale rafinarii, dupa cum insasi organele de inspectie fiscala au detaliat in Raportul de inspectie fiscala - dezvoltarea fluxului tehnologic al rafinarii, conversia modelelor de unitati, suport pentru planificarea productiei, licente software, mentenanta, suportul si upgradarea."

Mai exact, aceasta prestare de servicii consta in asistenta tehnica in domenii ca: planificarea productiei, energie, hidrogen, tratare, izomerizare si realizarea unor studii privind optimizarea utilizarii hidrogenului, repunerea in

functiune a coloanei de stabilizare, studii pentru reflectarea oportunitatilor si identificarea deficientelor, benchmarking etc.

In vederea prestarii acestor servicii, conform contractelor, specialistii .X. au facut vizite in rafinarie pentru strangeri de date, sau exploata un software industrial asupra caruia acesta detine drept de proprietate, pentru monitorizarea anumitor instalatii si pentru efectuarea de diverse simulari de procese.

Conform contractului incheiat, toate documentele intocmite si furnizate de prestator (incluzand rapoarte, recomandari si continutul acestora) sunt proprietatea .X. si pot fi folosite de acesta in scopuri precise pentru care au fost intocmite de furnizor si in legatura cu furnizarea acestor servicii.

Simpla existenta in contract a unor clauze de confidentialitate ce guverneaza relatia comerciala nu este suficienta si definitorie pentru a reincadra platile pentru serviciile prestate de .X. ca fiind plati pentru know-how, din toate considerente aratate mai sus, intrucat inserarea unei clauze referitoare la pastrarea confidentialitatii informatiilor este o practica standard in materie comerciala, regasita in marea majoritate a contractelor in care intra in legatura doi agenti economici, din nevoia de a pastra secretele comerciale de care cealalta parte ia cunostinta in orice fel in cursul raporturilor juridice (de exemplu, preturi, cantitati si sortimente produse, etc.).

Aceasta nu inseamna insa ca o clauza de confidentialitate, ce se regaseste daca nu intotdeauna, cel mai adesea, in partea finala a unui contract poate sa schimbe insasi natura contractului, atat timp cat din insesi clauzele ce stabilesc obiectul contractului si din conduita partilor nu rezulta vreo intentie de a da nastere unor raporturi de tip transfer de know-how, aceasta clauza având ca scop protejarea informatiilor, confidentialitatea fiind reciproca intre cele doua parti si contractul fiind intocmit de o maniera acoperitoare pentru orice situatie de fapt care ar putea aparea in desfasurarea operatiunilor comerciale.

Societatea considera ca este evident atat din analiza probatoriului cat si a starii de fapt fiscale prezentate, faptul ca furnizorul .X. a utilizat propriile cunostinte pentru executarea de lucrari si sub nici o forma nu a transmis catre aceasta informatii in baza carora, ulterior, ea insasi ar fi putut obtine venituri din prestarea unor servicii similare catre terti.

In cazul contractelor derulate cu .X., societatea arata ca prestarile de servicii se refera la optimizarea performantei operationale si financiare a activelor sale si includ segmente de operare ca: energie, optimizare si planificare, pierderi de hidrocarbura, calitatea produsului, eficienta organizationala, fiabilitate si mentenanta.

Concret, serviciile prestate au avut ca scop imbunatatirea marjei financiare nete si maximizarea cifrei de afaceri prin imbunatatirea operatiunilor legate de planificare, energie, mentenanta si fiabilitate in Rafinarie, obiectivul urmarit fiind lucrul in aproape si cooperarea cu personalul SC .X. SA astfel incat initiativele de imbunatatire sa fie identificate si prioritizate si un plan de actiune sa fie dezvoltat cu participarea personalului .

In cadrul acestor prestari, .X. a efectuat studii de benchmarking, analiza de date, a examinat practicile curente, le-a comparat cu cele din industrie, a acordat support tehnic, recomandari si initiative.

In anumite domenii prestatorul a implicat subcontractori pentru a asigura cea mai buna echipa, .X. fiind deplin responsabil pentru activitatea acestora in dezvoltarea proiectului, a efectuat cheltuieli suplimentare cu recrutarea si angajarea personalului potrivit pentru executarea serviciilor, a efectuat vizite regulate in rafinarie si training pe tema solutionarii problemelor.

In concluzie pentru prestarile de servicii, .X. respectiv .X., au utilizat cunostintele proprii pentru executarea de lucrari pentru societate si nu s-au angajat sa transfere catre SC .X. SA dreptul de a folosi aceste experiente/cunostinte specifice.

Mai mult, societatea arata ca aceste servicii au constat in furnizarea anumitor rapoarte, specifice activitatii, care puteau fi folosite de aceasta doar in scop propriu.

In plus, avand in vedere inspectia fiscala generala desfasurata inclusiv asupra impozitului pe profit si implicit cele consemnate in Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca echipa de inspectie fiscala a admis deductibilitatea la calculul rezultatului fiscal al cheltuielilor privind serviciile prestate de .X. si .X.. Acest lucru este un argument suficient pentru a sustine faptul ca societatea a efectuat plati de servicii catre cei doi furnizori, aceste servicii au fost efectiv prestate in beneficiul societatii, iar cheltuiala aferenta a fost tratata ca fiind deductibila la calculul rezultatului fiscal al fiecarei perioade verificate.

Avand in vedere aceste aspecte, faptul ca organele de control in Raportul de inspectie fiscala nu arata care au fost considerentele pentru reincadrarea platii de prestari servicii in categoria platilor de redevente, precum si faptul ca au fost respectat prevederile legislatiei fiscale domestice si cele ale comentariilor la Modelul Conventiei OECD, se poate concluziona ca tratamentul fiscal aplicat pentru platile efectuate catre .X. si .X. este cel corect, veniturile inregistrate de cei doi prestatori incadrandu-se in categoria veniturilor din prestari servicii si nu in cea a veniturilor din redevente.

In sprijinul acestei afirmatii societatea invoca solutia pronuntata intr-o speta similara de DGSC prin Decizia emisa in anul 2005 pentru solutionarea contestatiei depusa de societatea „X” cu nr. .X./16.08.2005 .

In cazul in speta, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu prezinta niciun argument in baza caruia au stabilit impozit suplimentar, ori in baza caruia si-au format convingerea ca societatea a efectuat plati de redevente, limitandu-se la o simpla remunerare a unor prestari de servicii, fara a demonstra ce informatii s-au transferat de la prestator la beneficiar si daca societatea a utilizat ea insasi ulterior aceste informatii.

In concluzie, fata de argumentele de fapt si de drept prezentate si fata de solutia favorabila emisa anterior de DGSC intr-o speta similara, societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspectie fiscala si contesta in

totalitate sumele stabilite suplimentar in sarcina sa cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de .X. si .X..

A.3 In ceea ce priveste stabilirea sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de .X., persoana juridica rezidenta in Elvetia, societatea arata ca in fapt, aceste plati reprezinta penalitati comerciale facturate de .X. in conformitate cu prevederile contractuale agreeate de parti, respectiv prevederile pct.9 "*Prevederi generale*" din contract si mentioneaza ca: "in cazul unei plati gresite si/sau plati partiale si/sau plati intarziate, Cumparatorul va plati Vanzatorului pentru fiecare zi de intarziere fata de scadenta, la rata Libor (la 0 luna) plus 2% pe an. Aceasta dobanda, sub nicio imprejurare nu va fi interpretata ca o intelegere a Vanzatorului pentru a asigura extinderea creditului ci este o adaugare la drepturile Vanzatorului aparute ca urmare a intarzierii".

De asemenea, conform punctului 9C " livrari .X. la .X." paragraful II, din contractul de achizitie titei derulat pentru anul 2008, Cumparatorul va plati dobanda pentru intarzierea la plata pentru perioada de la a 30-a zi de la data conosamentului (ziua zero) pana la data scadenta agreeata, respectiv 60 de zile dupa ziua zero. „Rata dobanzii are la baza USD Libor 1 luna plus o marja de 2% publicata de .X. in prima zi lucratoare din luna in care se calculeaza dobanda." Pentru intarzierea la plata dupa perioada agreeata de 60 de zile, Cumparatorul va plati Vanzatorului deasemenea penalitatile de intarziere la plata in procent de 36,5% pe an, facturate de catre .X..

Conform acestor prevederi contractuale detaliate mai sus, societatea a considerat platile efectuate ca fiind penalitati contractuale datorate pentru plata cu intarziere a sumelor neachitate catre .X., si nu plati de dobanda dupa cum in mod indirect stabileste echipa de inspectie fiscala.

Societatea arata ca a incadrat din punct de vedere fiscal platile efectuate catre .X. cu luarea in considerare a definitiei prevazuta la art. 7, pct.13 din Codul fiscal: "dobanda - orice suma ce trebuie platita sau primita pentru utilizarea banilor, indiferent daca trebuie sa fie platita sau primita in cadrul unei datorii, in legatura cu un depozit sau in conformitate cu un contract de leasing financiar, vanzare cu plata in rate sau orice vanzare cu plata amanata".

In conformitate cu prevederile contractuale agreeate de cele doua parti, societatea sustine ca intentia sa a fost de a incheia contracte de achizitie materii prime si nu contracte de imprumut, de depozit sau alte instrumente financiare ce ar putea implica si plata unui pret pentru utilizarea de fonduri financiare de catre societate. Mai mult, dupa cum reiese din situatiile financiare ale sale, .X. este unul dintre principalii sai furnizori de materii prime.

In speta este un contract pur de achizitie materie prima pentru a carui contravaloare este prevazut un anumit termen de plata agreeat de comun acord de cele doua parti, fiind firesc conform uzantelor comerciale interne si internationale ca pentru intarzierea peste acel termen sa se perceapa dobanzi/ penalitati de intarziere.

Ca un alt element ce demonstreaza buna credinta, ca a dat dovada in stabilirea naturii acestor plati efectuate catre .X. si implicit a tratamentului fiscal aplicabil acestora, este faptul ca din punct de vedere al impozitului pe profit, in perioada 2007-2009, a considerat cheltuielile cu penalitatile contractuale facturate de .X. ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.b din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, societatea sustine ca este evident faptul ca prin incadrarea contabila si fiscala a platilor efectuate catre .X., nu a cautat sa obtina un avantaj fiscal prin deducerea cheltuielii aferente. De asemenea, nu se pune problema obtinerii unui astfel de avantaj prin faptul ca nu a calculat si virat impozit cu retinere la sursa, intrucat acest impozit daca se datoreaza reprezinta obligatia persoanei juridice nerezidente si poate fi retinuta din platile efectuate catre aceasta.

Societatea arata ca in determinarea tratamentului fiscal al platilor efectuate catre .X. constand in penalitati contractuale, cu buna credinta a aplicat prevederile art.115 din Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare, care prevad ca sunt impozabile in Romania veniturile obtinute din Romania de persoanele juridice, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate.

Societatea sustine ca intrucat printre sursele de venit enumerate de legiuitor in cadrul acestui articol nu se regasesc si veniturile din penalitati contractuale facturate in cadrul unor contracte comerciale, se presupune ca aceasta categorie de venituri nu este subiect al impozitului pe veniturile obtinute din Romania de catre nerezidenti conform legislatiei fiscale domestice.

De asemenea, societatea sustine ca si in ipoteza in care ar fi corecta si justificata reincadrarea realizata de organele de inspectie fiscala a platilor de penalitati contractuale in plati de dobanzi ramane totusi profund eronata aplicarea impozitului cu retinere la sursa pentru aceste plati din urmatoarele considerente;

- .X. este o persoana iuridica rezidenta in Elvetia:
- SC .X. SA a avut la dispozitie in perioada supusa controlului certificate valide de rezidenta fiscala ale acestuia:
- exista conventie pentru evitarea dublei impuneri incheiata de Romania cu Elvetia, iar in conformitate cu prevederile art.118 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, daca un contribuabil este rezident al unui stat cu care Romania are incheiata o Conventie, se aplica cota de impozitare mai favorabila dintre cota prevazuta in Conventie si cea prevazuta in legislatia domestica, deci in acest caz se aplica prevederile Conventiei care la art.11 pct.4 - „Dobanzi” din Conventia cu Elvetia prevede in mod expres faptul ca: "in sensul prezentului articol penalitatile pentru plata cu intarziere nu sunt considerate dobanzi".

In baza argumentelor de fapt si de drept prezentate, societatea considera ca a aplicat un tratament fiscal corect in ceea ce priveste neimpozitarea la sursa a venitului obtinut din Romania de catre .X. constand in penalitati contractuale,

intrucat acest tip de venit nu reprezinta venit de natura dobanzilor in conformitate cu prevederile Conventiei incheiata intre Romania si Elvetia.

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu s-au achitat de obligatia prevazuta de Codul de procedura fiscala la art.7 - Rolul activ, intrucat nu a fost examinata starea de fapt fiscala a societatii, acestea realizand doar o trecere in revista a clauzelor contractuale cu .X. si a prevederilor Codului fiscal, facand abstractie de definitia data pentru dobanzi precum si prevederile exprese ale Conventiei de evitare a dublei impuneri aplicabile cauzei.

Aceasta practica a condus la stabilirea in mod incorect si nejustificat in sarcina sa a unor obligatii fiscale suplimentare constand in impozit pe veniturile nerezidentilor si majorari de intarziere aferente, obligatii fiscale suplimentare pe care le contesta in integralitate.

A.4. In ceea ce priveste stabilirea sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de .X. si de .X. Inc, persoane juridice rezidente in SUA, societatea arata ca in conformitate cu prevederile contractelor agreate cu acesti furnizori, a achizitionat licente pentru a utiliza produsele prevazute in contracte in activitatea sa curenta.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat platile efectuate catre cei doi furnizori externi ca reprezentand plati de redevente, intrucat nu au fost avute in vedere prevederile exprese ale art. 7(1) pct. 28, lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Societatea mentioneaza faptul ca a achizitionat licentele de la cei doi furnizori pentru uzul intern destinat exclusiv operarii acestora. Astfel, softurile achizitionate nu au fost destinate revanzarii, iar organele de inspectie fiscala nu au aratat care au fost considerentele ce au dus la stabilirea in sarcina sa a impozitului suplimentar, constatand doar ca nu a calculat si nu a virat impozit pe veniturile obtinute de cele doua persoane juridice nerezidente.

Astfel, aceasta sustine ca desi organele de inspectie fiscala admit in Raportul de inspectie fiscala faptul ca societatea a incheiat contracte pentru achizitionarea de licente software, aplica totusi un tratament fiscal eronat, considerand ca platile aferente acestor contracte reprezinta plati de redevente.

In baza argumentelor de fapt si de drept prezentate mai sus, societatea considera ca a aplicat un tratament fiscal corect in ceea ce priveste neimpozitarea la sursa a veniturilor obtinute din Romania de catre .X. si .X., intrucat acestea nu pot fi clasificate ca reprezentand redevente, conform legislatiei fiscale in vigoare in perioada verificata si contesta suma de .X. lei stabilita suplimentar de plata cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

A5. In ceea ce priveste stabilirea sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe veniturile nerezidentilor, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au analizat o serie de plati efectuate de societate catre .X. si alte persoane

nerezidente, pe care le-au clasificat ca si plati de redevente, fara a face referire la clauzele contractuale analizate precum si motivele care au stat la baza reclasificarii acestor plati ca si redevente, situatie in care nu este in masura de a formula o argumentatie specifica ci doar una de natura generala.

In conditiile in care echipa de inspectie fiscal nu a inclus in raportul de inspectie fiscala aceasta argumentatie, considera ca este indreptatita in a contesta constatarile organelor de inspectie fiscala, realizate superficial si fara a lua in considerare documentele si informatiile puse la dispozitie.

B. Cu privire la suma de .X. lei reprezentand accesorii aferente debitului principal de la punctul A) societatea contesta aceasta suma avand in vedere motivele invocate la acest punct.

C. Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata, in suma de .X. lei, societatea motiveaza urmatoarele:

C.1 Cu privire la TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor de management si consultanta prestate de catre SC .X. SA, societatea arata ca pentru a duce la indeplinire cu succes obiectivele companiei in toate domeniile de activitate, a incheiat contractul de prestari servicii nr..X./18.06.2006 cu SC .X. SA, companie afiliata grupului .X. ce detine personal calificat pe anumite domenii specifice (ex. productie, financiar-contabil, juridic, marketing, finantare etc) pentru a deservi in cele mai bune conditii toate entitatile din grupul .X..

In baza Contractului de prestari servicii, in perioada 2008 - 2010 a beneficiat de servicii de management, consultanta financiara, audit intern, resurse umane, marketing, relatii publice, comercial, planificare si controlul riscului, in domeniul activitatii corporatiste si bancare, iar pentru serviciile de consultanta solicitate a primit facturi cu TVA de la SC .X. SA la care au fost anexate documente justificative cu privire la natura serviciilor efectuate (rapoarte de lucrari, minute ale intalnirilor, corespondente, opinii juridice si fiscale etc), precum si situatii cu privire la calculul onorariului facturat.

Astfel, societatea sustine ca aceste servicii achizitionate sunt aferente operatiunilor taxabile desfasurate si ca a dedus TVA in conformitate cu art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea arata ca, organele de inspectie fiscală cu toate ca au recunoscut ca serviciile au fost prestate in beneficiul sau au considerat ca nu are drept de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor emise de .X. SA in perioada 2008 - 2010 pe motiv ca au fost incalcate prevederile art.145 alin. 2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) coroborate cu art.11 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In ceea ce priveste TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor de management si consultanta prestate de catre SC .X. SA, societatea considera

nelegala si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala de a nu acorda drept de deducere pentru TVA aferenta acestor servicii achizitionate in perioada 2008 - 2010 pe motiv ca au fost facturate de SC .X. S.A. in baza tarifelor stabilite prin contract precum si a contravalorii unor cheltuieli indirecte si a marjei de profit de 10%, desi pretul pentru serviciile prestate este ferm, respectiv tarif orar pe fiecare departament.

In primul rand, societatea considera ca indeplineste conditiile prevazute art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv serviciile au fost utilizate in folosul realizarii de operatiuni taxabile si au fost justificate cu facturi intocmite conform prevederilor legale.

Astfel, societatea arata ca a achizitionat de la SC .X. SA, in baza Contractului nr..X./18.06.2008 servicii de management, consultanta fnanciara, audit intern, resurse umane, marketing, relatii publice, comerciale, planificare si controlul riscului, juridice, in domeniul activitatii corporatiste si bancare care sunt esentiale pentru activitatea sa si in legatura directa cu operatiunile taxabile si detine o factura pentru fiecare serviciu achizitionat in beneficiul sau care contine toate informatiile prevazute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In al doilea rand, societatea nu este de acord cu refuzul autoritatilor fiscale de a acorda drept de deducere a TVA pe motiv ca pretul in scris in facturi nu corespunde prevederilor din contractul de servicii incheiat cu SC .X. SA.

Societatea sustine ca pretul inclus in contract este componenta comerciala, iar analiza de catre organele de inspectie fiscala a preturilor facturate de catre SC .X. SA in cadrul deductibilitatii TVA este abuziva si nu este conforma cu prevederile Codului fiscal si cu atat mai putin cu cele ale Directivei privind TVA, astfel cum ea este interpretata in jurisprudenta europeana, ce este obligatorie inclusiv pentru autoritatile administrative nationale, o astfel de conditie fiind impusa numai in cazul analizei preturilor de transfer asa cum este prevazut de art.11 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, neavand relevanta in cazul deductibilitatii TVA.

Chiar daca pretul formeaza baza de impozitare pentru scopuri de TVA potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal acesta baza se stabileste in functie de ceea ce furnizorul considera ca este indreptatit pentru livrarea unor bunuri sau prestarea unor servicii.

Societatea sustine ca scopul includerii pretului in cadrul unui contract comercial este pentru a realiza o monitorizare asupra derularii contractului si pentru rezolvarea unor posibile litigii comerciale, valoarea inclusa in contract fiind stabilita in baza unor factori subiectivi la data incheierii contractului, dar care poate sa sufere modificari pe parcursul derularii contractului in baza unor intelegeri verbale sau contractuale.

In sustinerea cauzei societatea invoca Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-285/10 Campesa Estaciones de Servicio SA prin care s-a stabilit ca posibilitatea de a califica o tranzactie drept „tranzactie cu titlu oneros" implica

numai existenta unei legaturi directe intre livrarea de bunuri/prestarea de servicii si o contrapartida primita in mod real de persoana impozabila.

De asemenea, societatea sustine ca o tranzactie economica este realizata la un pret mai mare sau mai mic decat pretul de cost si, prin urmare, la un pret mai mare sau mai mic decat pretul de piata ceea ce nu are nici o relevanta in ceea ce priveste calificarea mai sus mentionata. De asemenea, existenta unei legaturi intre partile implicate in tranzactie *“nu poate influenta calitatea unei operatiuni drept tranzactie cu titlu oneros”*.

Potrivit Deciziei CEJ in cazul Campesa, baza de impozitare pentru livrarea de bunuri/prestarea de servicii, efectuate cu titlu oneros, este constituita din contrapartida primita in mod real in acest sens de persoana impozabila, contrapartida respectiva constituind valoarea subiectiva (adica conform intelegerii intre parti), primita in mod real, si nu valoarea estimata conform unor criterii obiective.

Prin urmare, intrucat serviciile prestate de catre SC .X. SA au fost calificate drept „tranzactii cu titlu oneros”, baza de impozitare trebuie sa se stabileasca avand in vedere contrapartida primita in mod real, si nu neaparat valoarea prevazuta in contract pe care organele de inspectie fiscala au considerat-o ca fiind valoarea corecta.

Societatea sustine ca prin refuzarea dreptului de deducere a TVA in baza unor motive legate de pret, organele de inspectie fiscala au incalcat o serie de principii consacrate in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in materie de TVA.

Astfel, conform pct.78 din cazul C-255/02 Halifax dezbatut la Curtea Europeana de Justitie, principiul neutralitatii TVA impune eliberarea in intregime a comerciantilor de povara TVA datorata sau platita in cursul tuturor activitatilor sale economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora, daca acestea sunt, in principiu, subiect de TVA. Asadar, TVA este un impozit indirect care este suportat de catre consumatorul final si prin urmare nu trebuie sa reprezinte un cost pe lantul comercial de la producator pana la consumatorul final, acest lucru reiesind si din pct.7 si pct.30 ale Directivei 112/2006 privind TVA.

In consecinta, atat timp cat persoanele impozabile realizeaza activitati economice supuse TVA, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferenta achizitiilor destinate realizarii operatiunilor taxabile.

Astfel, societatea sustine ca cele stabilite de organele de inspectie fiscala contravin principiului certitudinii impunerii ce este recunoscut atat in cazuri ale Curtii Europene de Justitie, punctul 72 in cazul C-255/02 Halifax cat si prevederilor art.3 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu trebuie sa impuna conditii suplimentare celor prevazute de legislatia nationala sau comunitara, ci trebuie sa se limiteze la analiza conditiilor referitoare, in cazul in speta, la

deductibilitatea TVA așa cum sunt ele prevăzute de Codul fiscal, și bineînțeles de Directiva CE 2006/112 privind sistemul comun al TVA.

În plus, prin refuzarea dreptului de rambursare a TVA prin invocarea art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în ciuda faptului că a făcut dovada substanței economice a tranzacției, nu este conformă cu principiul proporționalității, reținut de CEJ în cauze precum „Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise” - C-409/04 și în cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 „Garage Molenheide” la punctele 46-48 și Bulves AD v Bulgaria (case ECHR 3991/03).

În al treilea rând, chiar dacă ar exista o condiție de pret în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, societatea menționează că astfel de detalii au fost prezentate organelor de inspecție fiscală și care în mod abuziv au refuzat dreptul de deducere.

Astfel, societatea susține că există situații ale orelor lucrate de SC .X. SA în beneficiul care justifică valoarea cheltuielilor indirecte precum și prestarea serviciilor, precum time-sheeturi, minute ale întâlnirilor, corespondențe, opinii juridice și fiscale, rapoarte de lucru, pe fiecare categorie de servicii de management, rapoarte de activitate corespunzătoare costurilor alocate prin metoda indirectă, precum și un memo cu privire la modul de calcul al sumelor facturate ce au fost prezentate organelor de inspecție fiscală dar care nu au fost avute în vedere la momentul redactării Raportului de inspecție fiscală.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.7 din Codul de procedură fiscală cu privire la rolul activ.

În al patrulea rând, societatea consideră că fiind neîntemeiată și nelegală decizia organelor de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă serviciilor achiziționate de la SC .X. SA în baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile din care să rezulte natura serviciilor de care a beneficiat și inclusiv metoda de calcul a pretului, deși acest lucru nu era necesar.

Faptul că organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu metoda de stabilire a pretului, nu poate avea ca și consecință refuzarea dreptului de deducere prin simplul motiv că art.11 alin.(1) din Codul fiscal nu prevede o astfel de sancțiune.

Pe de altă parte, limitarea dreptului de deducere a TVA nu poate avea decât un caracter excepțional potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție motiv pentru care regulile speciale reliefate de Codul fiscal expuse mai sus nu pot fi extinse la alte cazuri decât cele expres reglementate și nu pot oricum să aducă atingere principiilor și regulilor europene enunțate.

În aceste condiții, societatea susține că decizia organelor de inspecție fiscală nu numai că este nelegală dar organele de inspecție fiscală dau dovadă și de rea-credință, încălcând astfel și prevederile art.12 din Codul de procedură fiscală.

C.2. Cu privire la TVA aferenta serviciilor de marketing prestate si facturate de catre SC .X. SA in suma de .X. lei si majorari de intarziere aferente:

In ceea ce priveste TVA aferenta serviciilor de marketing prestate si facturate de catre SC .X. SA in suma de .X. lei si majorari de intarziere aferente, societatea sustine ca, facturile emise de SC .X. SA reprezinta costuri conexe rezultate din serviciile prestate de SC .X. .X. SRL in realizarea materialelor publicitare pentru promovarea grupului „.X.” si ca organele de inspectie fiscala au constatat eronat faptul ca aceste servicii conexe au fost suportate in intregime de catre contestatoare.

Societatea arata ca potrivit prevederilor Contractului nr..X./2006 incheiat cu SC .X. SA in cazul serviciilor de marketing care au avut ca obiect promovarea grupului „.X.”, alocare acestora s-a realizat in functie de cifra de afaceri realizata de catre companiile din grupul .X. care au deschiderea directa la piata, si anume de societatile .X., .X. .X. si .X. Gas.

Societatea sustine ca este incorecta constatarea organelor de inspectie fiscala conform careia aceste costuri au fost suportate integral de catre aceasta.

In sustinerea celor afirmate contestatoarea mentioneaza ca din totalul serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL catre SC .X. SA in suma de .X. lei, cu TVA aferenta in suma de .X. lei s-a refacturat SC .X. SA doar suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei, iar SC .X. .X. SRL suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei si catre SC .X. SRL suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei.

Astfel, societate sustine ca aceste costuri conexe au fost distribuite, conform unei chei de alocare, catre toate companiile din grupul .X. care au participat la campania publicitara.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au stabilit sume suplimentare de TVA prin ignorarea unei situatii de fapt evidente, in contradictie cu prevederile art.7 si art.105 din Codul de procedura fiscal.

Faptul ca organele de inspectie fiscala argumenteaza in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala ca nu au avut la dispozitie contractul incheiat intre .X. SA si SC .X. .X. SRL, nu schimba cu nimic situatia de fapt a spetei, si anume suportarea tuturor costurilor conexe cu campania publicitara, in conditiile in care a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala facturile din care rezulta acest fapt.

In plus, constatarea organelor de inspectie cu privire la anexele la facturile primite de la SC .X. SA si la faptul ca acestea contin “doar copii dupa facturile emise de tert pe care sunt inscrise denumirea serviciilor prestate si nr. contractelor in baza carora au fost efectuate” societatea considera ca legea nu prevede ca si conditie de deductibilitate a TVA in cazul refacturarii unor sume prezentarea originalului facturii pentru care se face refacturarea. Pe de alta parte, daca organele de inspectie fiscala ar fi avut dubii cu privire la valoarea

probatorie a documentelor respective, putea sa solicite SC .X. SA sau chiar emitentului, SC .X. SRL, sa-i confirme, acest lucru in temeiula art.52 coroborat cu art.7 din Codul de procedura fiscala.

In al doilea rand, societatea mentioneaza ca indeplineste conditiile privind deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor sale prevazute la art.145 alin. 2) si 146 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

1) Achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul realizarii de operatiuni taxabile;

2) Achizitiile efectuate in beneficiul sau trebuie sa fie justificate in baza unei facturi intocmite conform prevederilor legale.

Astfel, societatea sustine ca serviciile de marketing prestate de SC .X. SA sunt esentiale in activitatea sa economica, avand in vedere ca acestea reprezinta calea de informare a pietei asupra produselor .X.. Pentru toate serviciile prestate, SC .X. SA a emis situatii cu privire la costurile campaniei publicitare serviciile de marketing achizitionate fiind in legatura directa cu operatiunile taxabile, vanzarea de produse petroliere, fapt recunoscut de organele de inspectie fiscala in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste cea de-a doua conditie, societatea mentioneaza ca detine o factura pentru fiecare serviciu achizitionat in beneficiul sau care contine toate informatiile prevazute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In consecinta, societatea considera ca indeplineste conditiile legale de deductibilitate a TVA prevazute de Codul fiscal.

In al treilea rand, societatea sustine ca si in situatia in care prin absurd ar fi suportat toate costurile conexe cu campania publicitara ale SC .X. SA, organele de inspectie fiscala tot nu aveau dreptul sa refuze in intregime valoarea TVA dedusa, atat timp cat este beneficiara unor servicii de marketing in scopul efectuarii de operatiuni taxabile, principiul neutralitatii impunand ca TVA aferenta acestora sa fie deductibila in limita in care aceasta a beneficiat de aceste servicii, organele de inspectie fiscala avand posibilitatea de aplicare a art.148 din Codul fiscal in baza caruia puteau sa ajusteze in mod echitabil TVA dedusa.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul sa anuleze in totalitate dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor de marketing achizitionate si ca acestea au dat dovada de rea credinta prin refuzarea totala a dreptului de deducere a TVA in conditiile in care acestea au confirmat existenta si necesitatea unor astfel de servicii.

In aceste conditii societatea considera ca decizia organelor de inspectie fiscala este nelegala si neintemeiata si incalca principiile prevazute la art.7 si art. 12 prevazute de OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Societatea arata ca, stimularea vanzarilor in baza unor campanii publicitare este o politica esentiala pentru grupul .X. activitate care este in sarcina SC .X. SA si pe care aceasta o realizeaza fie cu resursele proprii, fie apeleza la ajutorul unor companii specializate in acest sens, existand situatii in care .X. SA incheie

contracte de prestari servicii cu diverse companii terte pentru finalizarea diverselor proiecte, caz in care costurile aditionale sunt mai departe refacturate catre societatile din grupul .X. care au beneficiat de aceste servicii.

De asemenea, societatea arata ca in perioada analizata, SC .X. SA a incheiat cu SC .X. .X. SRL un contract de servicii de publicitate si servicii conexe in baza caruia au fost desfasurate campanii publicitare ai caror beneficiari au fost SC .X. SA, SC .X. .X. SRL si SC .X. SA, in calitatea lor de entitati cu deschidere directa catre piata. In conformitate cu Contractul de servicii incheiat cu SC .X. SA, aceasta a emis facturile nr..X./31.10.2008 si nr..X./19.12.2008 reprezentand costurile conexe campaniei publicitare, dar numai pentru acea parte din costuri ce ii revin exclusiv.

Intrucat serviciile de publicitate sunt aferente operatiunilor sale taxabile societatea considera ca in baza facturilor primite a dedus legal TVA aferenta serviciilor de publicitate de care a beneficiat potrivit prevederilor art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Societatea sustine ca desi nu se contesta prestarea acestor servicii, organele de inspectie fiscala au considerat ca au fost incalcate prevederile art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1) lit. a) coroborate cu art.11 alin.(1) si art. 21 alin.(1) din Codul fiscal si pct. 37 din Normele metodologice.

C.3 Cu privire la TVA aferenta achizitiilor de constructii, echipamente si alte mijloace fixe de la SC .X. SA si SC .X. SA in suma de .X. lei si majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei:

In ceea ce priveste TVA in suma de .X. lei si majorari de intarziere in suma de .X. lei, aferenta achizitiilor de constructii, echipamente si alte mijloace fixe de la SC .X. SA si SC .X. SA, societatea considera nelegala si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de deducere a TVA ca urmare a incalcarii prevederilor art.160 alin.(1) si alin.(2) lit.b) si lit.c) din Codul fiscal.

Societatea arata ca a achizitionat, in cursul anului 2007 de la cei doi furnizori, bunuri ce faceau parte integranta din Rafinaria .X. reprezentand: cladiri, constructii (ex. drumuri, platformele betonate, estacade, rampe betonate), precum si diverse echipamente tehnice.

Intrucat in cadrul tranzactiei de vanzare a avut loc si transferul dreptului de proprietate asupra unor constructii, furnizorii au optat pentru aplicarea regimului de taxare prin depunerea unei notificari la autoritatile fiscale.

Societatea considera ca exista o diferenta materiala intre constructie conform definitiei de la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal si cladire conform definitiei de la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, legiuitorul incluzand in categoria constructiilor orice active imobile, iar pe de alta parte in categoria cladirilor intrand doar acele constructii constand in case, adaposturi si depozite si nu cuprinde constructii de genul - drumuri, stalpi, rampe etc. si cu atat mai putin instalatii tehnice sau echipamente.

In baza acestui rationament, societatea arata ca a aplicat prevederile legale in raport de natura bunurilor imobile ce urmau a fi vandute constand in cladiri, drumuri, platforme betonate, estacade, rampe betonate, echipamente tehnologice si alte mijloace fixe.

Societatea mentioneaza ca a primit de la cei X furnizori X facturi dupa cum urmeaza:

- de la SC .X. SA factura nr..X./01.12.2007 in valoare de .X. lei reprezentand cladiri pentru care s-au aplicat masurile de simplificare si in consecinta s-a inclus pe factura mentiunea "taxare inversa";

- de la SC .X. S.A. factura nr..X./01.12.2007 in valoare de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei, reprezentand echipamente, alte mijloace fixe precum si constructii altele decat cladirile (ex. rampe, drumuri, stalpi de sustinere)

- de la SC .X. SRL factura nr..X./01.12.2007 in valoare de .X. lei, din care constructii in suma de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei, in acest caz constructiile referindu-se la rampe, drumuri, stalpi de sustinere.

Societatea sustine ca desi a prezentat organelor de inspectie fiscala analiza asupra bunurilor imobile ce intrau sub incidenta art.160 din Codul fiscal cu privire la aplicarea masurilor de simplificare, acestea au ignorat-o cu desavarsire, refuzand dreptul de deducere a societatii fara a face la randul lor o analiza detaliata a motivelor ce au stat la baza celor stabilit prin decizie.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile art.65 alin.2 din Codul de procedura fiscala in sensul ca nu au motivat decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii si nu au precizat in raportul de inspectie fiscala si in decizia de impunere temeiul de drept in baza caruia nu au acceptat deducerea TVA platita pentru achizitiile efectuate in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, considerând ca singura sanctiune pe care legiuitorul o impune este obligarea atat a furnizorului cat si a cumparatorului la rectificarea operatiunii, rectificare ce poate avea loc numai prin corectarea documentului initial (adica prin factura de storno), prevedere care nu numai ca este logica, dar este conforma si cu principiile Directivei privind TVA si anume ca odata ce beneficiarul indeplineste conditiile de deductibilitate ar fi impotriva principiului neutralitatii taxei de a refuza dreptul de deducere pe simplu motiv ca nu au fost aplicate corect masurile de simplificare, ratiunea implementarii taxarii inverse fiind in scopul reducerii si chiar eliminarii fraudelor fiscale in anumite domenii, asa cum in prezent ea se aplica pentru operatiunile cu cereale si plante tehnice, aceasta masura vizand acele companii care se sustrag de la plata sumelor de TVA la bugetul de stat, ea neputand reprezenta o „capcana fiscala” pentru companiile de buna credinta care, desi nu a aplicat corect masura de simplificare, platesc sumele de TVA la bugetul de stat si totodata pentru companiile care intr-adevar achizitioneaza bunuri pentru activitatea lor economica.

Societatea considera ca atat timp cat SC .X. SA si SC .X. SA au emis facturi cu TVA, iar taxa a fost platita la stat, prin exercitarea dreptului de

deducere de catre societate nu a existat niciun prejudiciu la nivelul bugetului de stat, singura masura ce o aveau la dispozitie organele de inspectie fiscala daca intr-adevar nu s-ar fi aplicat corect masurile de simplificare – fiind aceea de a emite o dispozitie de masuri prin care atat societatea cat si furnizorii ei sa efectueze rectificari necesare.

In al treilea rand societatea arata ca furnizorilor ei le-a fost certificata tranzactia desfasurata si invoca in sustinerea cauzei Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./23.01.2012 incheiat in urma efectuarii inspectiei fiscale la SC .X. SA in care nu au fost constatate probleme asupra facturilor de vanzare emise catre contestatoare, autoritatile fiscale confirmand astfel regimul de TVA aplicat de SC .X. SA .

Astfel, societate considera ca atat timp cat SC .X. SA a colectat si platit TVA la stat pentru aceste facturi, iar organele de inspectie fiscala nu au avut nimic de obiectat, principiul neutralitatii taxei impune dreptul acesteia de a deduce suma de TVA, acestea dand dovada de lipsa de coerenta in interpretarea legii, prin deciziile contradictorii emise pentru societate si SC .X. SA fiind incalcat principiul certitudinii impunerii, asa cum este definit la art.3 lit.b) din Codul fiscal.

Societatea arata ca urmare a transpunerii prevederilor Directivelor Europene in materie de TVA si accize, in calitate de antrepozitar fiscal pentru productia de produse energetice, a achizitionat de la SC .X. SA si SC .X. SA o serie de active corporale fixe apartinand Punctului de lucru Rafinaria .X. constand in cladiri, constructii precum drumuri, platforme betonate, estacade, rampe betonate, rezervoare, instalatii, echipamente etc.

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei din factura nr..X./01.12.2007 si in suma de .X. lei din factura nr..X./01.12.2007 pe motiv ca si pentru aceste achizitii constand in drumuri, platforme betonate, estacade, rampe betonate, rezervoare, etc. erau aplicabile masurile de simplificare prevazute la art.160 alin.(1) si alin.2) lit.b) si lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecinta societatea considera ca neintemeiata si nelegala masura refuzarii dreptului de deducere avand in vedere ca a prezentat considerentele pentru care a aplicat tratamentul de TVA, iar furnizorilor ei le-a fost certificata tranzactia desfasurata.

C.4. Cu privire la TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC .X. SA si accesorii aferente in suma de .X. lei:

In ceea ce priveste TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC .X. SA si accesoriile in suma de .X. lei societatea considera nelegala si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor achizitionate de la SC .X. SA avand in vedere motivarea acestora conform careia a beneficiat de servicii din categoria

constructii - montaj, pentru care in cursul anului 2007 erau aplicabile masurile de simplificare.

Societatea expliciteaza natura serviciilor prestate de SC .X. SA conform facturilor emise, astfel:

a) factura nr..X./23.02.2007 cu TVA in suma de .X. lei reprezinta proiect reabilitare rezervoare, scopul proiectului fiind curatarea si pregatirea celor trei rezervoare de .X. tone pentru reparare, upgradare si modernizare. Activitatile principale ale proiectului au constat in lucrari de pompare a titeiului in vederea separarii acestuia, spalarea depozitelor solide sedimentate la nivelul rezervoarelor, filtrarea si recircularea fluidului de spalare si in final indepartarea rezidurilor solide, proiect inceput in cursul anului 2005, factura de mai sus reprezentand inchiderea financiara a proiectului.

b) facturile nr..X./17.09.2007, nr..X./3.10.2007, nr..X./09.10.2007, nr..X./23.10.2007, nr. .X./09.11.2007 cu TVA in suma de .X. lei reprezinta proiect la cheie instalatie de hidrocracare.

Aceste facturi reprezinta avans la lucrarile ce urmau a fi efectuate de SC .X. SA referitor la instalatia de hidrocracare, activitati de proiectare si partial aprovizionare echipamente. In fapt, proiectul referindu-se la instalarea unui echipament ce are drept scop transformarea fractiunilor grele de distilare primara si a unor fractiuni de distilare secundara in produse usoare (ex. fractie nafta, petrol, combustibil Diesel) prin utilizarea hidrogenului.

c) factura nr..X./10.09.2007 cu TVA in suma de .X. lei reprezinta avans proiect „.X.". In fapt, aceasta „fabrica de hidrogen" nu reprezinta altceva decat o instalatie/echipament care produce hidrogenul necesar pentru procesul de hidrocracare, acest proiect neimplicand ridicarea unei constructii si nu necesita obtinerea unei autorizatii de constructie speciala.

d) factura nr..X./20.06.2007 cu TVA in suma de .X. lei reprezinta proiect „.X." care presupune lucrari de instalare si ridicare pe verticala a echipamentului industrial, respectiv, X turnuri modulare ce reprezinta, in fapt, o retea de conducte de racire necesare in procesul de cracare.

Societatea sustine ca toate aceste facturi sunt aferente unor proiecte care fac parte din strategia de crestere a procesului de productie si de conformare cu cerintele europene cu privire la calitatea carburantilor. Aceste proiecte nu implica ridicarea/modernizarea unei constructii, ci doar instalarea/modernizarea unor echipamente si prin urmare SC .X. SA a aplicat corect cota standard de TVA pentru serviciile prestate.

In sustinerea cauzei societatea invoca prevederile art.160 lit.a) - d), alin.(2) lit. c) si lit.e) din Codul fiscal aplicabile la acea perioada si art.2 alin.d) din OMFP 155/2007 potrivit cartora, masurile de simplificare se aplica numai pentru serviciile efectuate asupra bunurilor imobile si numai pentru acele servicii ce au o legatura directa cu construirea, modernizarea sau transformarea unui bun imobil.

Or, serviciile pentru care societatea susține ca a primit facturile menționate la lit. b) - d) nu sunt în nici un fel legate de un bun imobil, ci de instalarea în aer liber a unor echipamente necesare procesului de producție.

În ceea ce privește serviciile achiziționate la lit.a) de mai sus, acestea se referă la operațiuni de curățare și filtrare a rezidurilor din rezervoare și în consecință nu există nicio relație directă între serviciile prestate de SC .X. SA și bunurile imobile.

În cazul în speta, lucrările executate de SC .X. SA în cadrul proiectelor derulate se referă în principal la ansamblarea și instalarea mașinilor și echipamentelor, realizarea de instalații și montarea de echipamente industriale, mai exact se referă la înălțarea sau instalarea echipamentului industrial, neputând fi încadrate ca și lucrări de construcții - montaj în înțelesul prevederilor art.160, alin(2) lit.c.) din Codul fiscal coroborate cu prevederile Ordinului INS nr.601/2002, ci acestea pot fi încadrate în lista construcțiilor excluse în mod expres din cadrul Diviziunii 45, putând fi clasificate ca activități de instalare a echipamentelor industriale, activități de proiectare pentru construcții și activități de curățare a rezervoarelor.

Având în vedere cele menționate mai sus societatea consideră ca este evident faptul că prevederile art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal nu erau aplicabile serviciilor prestate de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală încalcând prevederile art.7, art. 44, art.65 și art.105 din Codul de procedură fiscală, stabilind sume suplimentare de TVA în urma unor grave erori de procedură.

De asemenea, societatea susține că și prevederile Ordinului INS exclud serviciile prestate de SC .X. SA în categoria serviciilor de construcții montaj pentru care se aplică prevederile art.160 alin.(2) din Codul fiscal în vigoare la acea perioadă.

În al doilea rând, societatea consideră că și în situația acceptării prin absurd a constatarilor organelor de inspecție fiscală conform careia serviciile prestate de SC .X. SA se încadrează ca servicii de construcții-montaj pentru care era necesară aplicarea măsurilor de simplificare, pentru neaplicarea corectă a măsurilor de simplificare potrivit pct. 82 alin.(9) din Normele metodologice, singura sancțiune pe care pe care legiuitorul o impune este obligarea atât a furnizorului cât și a cumparatorului la rectificarea operațiunii, rectificare ce poate avea loc numai prin corectarea documentului inițial (adică prin factura de storno), prevedere logică și conformă și cu principiile Directivei privind TVA și anume că odată ce beneficiarul îndeplinește condițiile de deductibilitate ar fi împotriva principiului neutralității taxei de a refuza dreptul de deducere pe simplu motiv că nu au fost aplicate corect măsurile de simplificare.

Societatea consideră că atât timp cât SC .X. SA a emis facturi cu TVA, iar taxa a fost plătită la stat, prin exercitarea dreptului de deducere nu a existat niciun prejudiciu la nivelul bugetului de stat, organele de inspecție fiscală neintemeiat și nelegal refuzat dreptul de deducere a TVA, singura măsură ce o

aveau la dispozitie - daca intr-adevar nu s-ar fi aplicat corect masurile de simplificare – fiind aceea de a emite o dispozitie de masuri prin care atat beneficiarul, cat si furnizorii ei sa efectueze rectificari necesare.

Avand in vedere ca aceste facturi sunt aferente unor achizitii direct legate de operatiunile sale taxabile, societatea considera ca a dedus corect TVA aferenta in baza art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Totusi, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, societatea a dedus eronat TVA in suma totala de .X. lei, pe considerentul ca aceste avansuri sunt aferente unor servicii de constructii motaj pentru care avea obligatia de a aplica taxarea inversa, incalcand astfel prevederile art.160 alin.(1) si alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile OMFP nr.155/2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii montaj si au calculat majorari de intarziere in valoare de .X. lei pana la data de 01.01.2009, adica pana la data la care societatea impreuna cu SC .X. SA intra in acelasi grup fiscal in baza Deciziei nr.11/12/2008.

C.5. Cu privire la TVA aferenta comisioanelor de succes facturate de SC .X. SA, in suma totala de .X. lei:

In ceea ce priveste TVA aferenta comisioanelor de succes facturate de SC .X. SA, in suma totala de .X. lei societatea considera nelegala si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de deducere a TVA sustinand ca organele de inspectie fiscala au invocat un motiv pur comercial si anume ca nu au fost indeplinite conditiile prevazute in contract pentru plata acestuia, in situatia in care sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 145 si art.146 din Codul fiscal care permit deductibilitatea TVA, respectiv serviciile au fost in beneficiul ei si nu au existat comentarii cu privire la acest aspect in Raportul de inspectie fiscala si detine o factura cu toate informatiile cerute de lege.

Societatea arata ca, in perioada verificata i-au fost emise mai multe facturi ce se refera la comision de succes pentru diverse proiecte realizate de SC .X. SA in baza Contractului nr..X. din 26.08.2005, si a actelor aditionale ulterioare, achizitii direct legate de operatiunile sale taxabile si a dedus TVA aferenta acestor facturi, in baza art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe motiv ca nu au fost indeplinite conditiile din contract referitoare la acordarea acestor comisioane de succes organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta facturilor emise de SC .X. SA in perioada 2007 - 2009 dupa cum urmeaza:

- facturile nr.X/23/02/2007, nr..X./01/03/2007, nr..X./24/05/2007, cu TVA in suma de .X. lei,
- facturile nr..X./07.02.2008, nr..X./05.05.2008, nr..X./05.06.2008, nr..X./05.06.2008, cu TVA in suma de .X. lei,
- factura nr. .X./31.03.2010 cu TVA in suma de .X. lei.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea arata ca are urmatoarele observatii la facturile emise de SC .X. SA:

- pentru factura nr..X./23/02/2007 - existat o intelegere intre parti care a vizat prelungirea termenului de finalizare a proiectului, iar in baza acestei intelegeri onorariul de succes a fost corect facturat;

- pentru factura nr..X./01/03/2007- termenul de executie a lucrarilor a fost depasit cu mai putin de 1 luna;

- pentru factura nr..X./24/05/2007 - serviciile au fost efectuate in termenul agreeat si astfel onorariul de succes a fost facturat corect;

- pentru factura nr. .X./07/02/2008 - termenul de realizare a proiectului a fost depasit cu cateva luni;

- pentru factura nr..X./05/05/2008 - serviciile au fost efectuate in termenul agreeat si astfel onorariul de succes a fost facturat corect;

- pentru factura nr..X./05/06/2008 - serviciile au fost efectuate in termenul agreeat si astfel onorariul de succes a fost facturat corect ;

- pentru factura nr..X./05/06/2008 - serviciile au fost efectuate in termenul agreeat si astfel onorariul de succes a fost facturat corect

- factura nr..X./31/03/2010 - este de inchidere a proiectului si se incadreaza in bugetul agreeat si astfel onorariul de succes a fost facturat corect .

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu s-au conformat obligatiilor prevazute de Codul de procedura fiscala cu privire la conduita organului de inspectie stabilind sume suplimentare de TVA in baza unei situatii de fapt neconforme cu realitatea, in contradictie cu prevederile art.7, art. 21, art. 65 si art. 105 din Codul de procedura fiscala.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala si-au depasit cu mult atributiile de control prin analizarea unor conditii comerciale ce sunt in principiu valabile partilor implicate. Astfel, in cazul termenelor depasite, atata timp cat serviciile au fost prestate, iar societatea nu a avut de suferit, este la latitudinea ei sa accepte un comision de succes avand in vedere ca SC .X. SA este un partener de incredere si ca o astfel de abordare din partea organelor de inspectie fiscala este impotriva principiilor Directivei privind TVA, si in principal al principiului neutralitatii TVA care se opune masurilor de anulare a dreptului de deducere atata timp cat achizitiile au fost efectuate in scopul activitatii economice, dar si a jurisprudentei UE, cum ar fi decizia CEJ in cazul C-285/10 Campesa Estaciones de Servicio SA.

Fata de cele prezentate, societatea considera neintemeiata si nelegala masura organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de a deduce TVA aferenta achizitiilor de servicii efectuate in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile si pentru care detine o factura ce contine toate elementele prevazute de lege.

C.6. In ceea ce priveste TVA colectata in suma de .X. lei aferenta unor servicii prestate catre SC .X. .X. SRL societatea considera nelegala si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala de a stabili sume suplimentare de TVA, precum si sume accesorii pentru servicii de inchiriere presupuse.

Societatea arata ca a avut incheiat Contractul de inchiriere cu SC .X. SRL .X. nr..X./18/12/2003 si Actul aditional nr.X/15/05/2007 prin care s-au dat in folosinta rezervoarele .X., .X., .X., V1/1, V10 in schimbul unei chirii in suma de .X. lei/luna. In luna septembrie a anului 2007, in baza deciziei Adunarii Generale a Asociatilor („AGA”) din data de 18.09.2007 cele X rezervoare au fost aduse ca aport in natura la capitalul SC .X. SA, odata cu decizia X transferand dreptul de proprietate ca urmare a realizarii unei livrari de bunuri a carei contrapartida nu a fost o suma de bani, ci actiuni.

Societatea a considerat ca aceasta operatiune constituie o livrare scutita fara drept de deducere de TVA potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat rezervoarele aduse ca aport in natura la capitalul SC .X. SA se incadreaza la constructii mai vechi de 2 ani, neexistand investitii majore si nu a emis factura avand in vedere prevederile pct. 69 alin.(2) din Normele metodologice, dar a efectuat toate inregistrarile contabile necesare in luna aferenta acestei operatiuni, respectiv in luna septembrie 2007, cand cele 5 rezervoare au fost scazute din gestiunea, din contul 213 Echipamente tehnologice - vanzare/casare/transformare, in contrapartida cu contul 216 privind actiunile detinute la SC .X. SA.

Prin urmare, societatea considera ca, atat din punct de vedere al TVA cat si din punct de vedere contabil, activele ce au facut obiectul contractului de inchiriere au fost transferate SC .X. SA in luna septembrie 2007, data de la care nu au mai existat in gestiunea sa si in consecinta contractul de inchiriere a fost anulat *“pe motiv de lipsa obiectului.”*

Pe cale de consecinta, considera ca nu mai avea nici un fel de obligatie din punct de vedere contabil si al TVA odata ce dreptului de proprietate asupra acestor rezervoare a fost transferat SC .X. SA, chiar daca ONRC a inregistrat acest aport la o data ulterioara transferului, respectiv la data de 14.04.2008. Faptul ca aportul in natura la capitalul SC .X. SA nu a fost inregistrat de ONRC in luna transferului dreptului de proprietate nu poate schimba sau nu poate determina alt tratament din punct de vedere al TVA decat cel impus de prevederile Codului fiscal.

In consecinta, considera neintemeiata si nelegala decizia organelor de inspectie fiscala de a stabili sume suplimentare de TVA in ceea ce priveste presupusele servicii de inchiriere realizate pe perioada de la emiterea deciziei AGA si pana la inregistrarea aportului la ONRC.

C.7. In ceea ce priveste TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor de paza facturate de .X. SRL, societatea arata ca a achizitionat aceste servicii de

paza de la SC .X. SRL ca parte a obligatiei contractuale ce o avea fata de SC .X. .X. SRL in baza contractului de inchiriere nr..X./2008, cap.4 „Obligatiile partilor”, pct.4.1 in care una dintre conditiile esentiale pentru incheierea contractului de inchiriere era ca societatea sa asigure folosinta linistita de catre SC .X. .X. SRL, motiv pentru care avea obligatia de a se ocupa cu paza statiilor de carburanti date in chirie, obligatie ce a fost avuta in vedere la momentul stabilirii pretului de inchiriere.

Conform contractului de inchiriere nr..X./2008 incheiat intre societate si SC .X. .X. SRL care la capitolul 4 „Obligatiile partilor” prevede ca „*Locatorul (adica Societatea) se obliga:*

a)Sa predea bunurile inchiriate in buna stare de folosinta;

b)Sa garanteze pentru netulburarea folosintei, provenita din fapta sa sau din fapta unui tert”, pentru a garanta companiei .X. .X. folosirea linistita a bunurilor preluate in chirie, a incheiat un contract de paza cu societatea SC .X. SRL.

Societatea considera ca intrucat aceasta obligatie i-a revenit, iar cheltuielile de paza au fost luate in considerare in momentul stabilirii pretului de inchiriere, in baza facturilor primite de la SC .X. SRL a dedus corect TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de paza, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In consecinta, societatea considera ca in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu contesta in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nici substanta operatiunii si nici factura primita de la SC .X. SRL, este evident ca are drept de deducere a TVA aferenta acestor servicii de paza.

Societatea considera ca a fost prejudiciata de catre organele de inspectie fiscala prin analiza incorecta a cazului si tratarea acestuia cu superficialitate, prin incalcarea prevederilor art.7 si art.105 din Codul de procedura fiscala cu privire la rolul activ pe care organele de control trebuie sa il aiba pe perioada unei inspectii fiscale.

Astfel, societatea considera neintemeiata si nelegala decizia organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de deducere a TVA pentru serviciile achizitionate de la SC .X. SRL avand in vedere obligatia societatii conform contractului de inchiriere incheiat cu SC .X. .X. SRL de a asigura paza statiilor de carburanti.

C.8.si C.9. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata pentru pierderile la produse petroliere si TVA stabilita suplimentar de plata aferenta diferentelor constatate la receptia produsului „sulf de petrol” in valoare totala de .X. lei societatea arata ca organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2008 TVA in suma de .X. lei aferenta diferentei la receptia produsului "sulf de petrol" livrat diversilor clienti in valoare totala de .X. lei, iar pentru anii 2009 – 2010 au stabilit TVA in valoare de .X. lei aferenta pierderilor la produse petroliere in valoare totala de .X. lei.

Societatea sustine ca in cazul unei activitati economice ca cea pe care o desfasoara, pierderile tehnologice sunt inerente ca urmare a faptului ca produsele utilizate sunt volatile (ex. benzina, motorina, etc.) sau a caror cantitate/calitate variaza in functie de factorii externi (ex. cocs de petrol).

Acesta este si motivul pentru care a fost emisa Hotararea de Guvern nr. 111/2002 privind stabilirea procentelor maxime admise ca pierderi tehnologice in timpul manipularii si depozitarii marfurilor solide si lichide, in vrac, in porturile maritime si fluviale romanesti .

Societatea sustine ca in conformitate cu prevederile HG nr.111/2002, pentru produse petroliere, pierderile maxime tehnologice acceptate sunt de 1,5% in cazul depozitarii si 1,5% in cazul manipularii. In cazul in care cantitatea acestor produse se face prin masurarea pescajului, procentul maxim acceptat este de 2%.

Prin urmare considera ca este insuficienta si irelevanta constatarea organelor de inspectie fiscala conform careia a inregistrat pierderi din produse petroliere in perioada 2008 - 2010, intrucat astfel de pierderi sunt normale in activitatea curenta a societatii, organele de inspectie fiscala avand obligatia de a justifica ca pierderile inregistrate depasesc limitele admise prevazute de legislatia in vigoare si nu sa stabileasca sume suplimentare de TVA pentru intreaga valoare a pierderilor.

Astfel, societatea sustine ca aceste pierderi se incadreaza in normele prevazute de HG nr.111/2002 si in aceste conditii nu are obligatia colectarii TVA, abordarea organelor de inspectie fiscala in lumina prevederilor legale privind speta in cauza, fiind nelegala si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala privind TVA stabilita suplimentar pentru pierderile inregistrate.

C.10. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata aferenta depasirii limitelor cheltuielilor de protocol, cheltuielilor sociale, sindicat si sponsorizare ce au fost inregistrate de societate la finele anilor 2007 – 2009, ca urmare a calculului impozitului pe profit societatea sustine ca spre deosebire de prevederile legale cu privire la calculul deductibilitatii limitate a cheltuielilor de protocol, sponsorizare si cele de sindicat, in cazul TVA exista o diferentiere clara.

Astfel, in cazul cheltuielilor cu sponsorizarea, este deductibila din punct de vedere fiscal orice cheltuiala efectuata in acest sens daca se incadreaza in limita a 3 la mie din cifra de afaceri.

In plus, legislatia in domeniul TVA nu face nicio mentiune cu privire la cheltuielile sociale si de sindicat, dar face in schimb referire la faptul ca nu este asimilata unei livrari de bunuri, bunurile acordate in mod gratuit pentru scopuri legate de desfasurarea activitatii economice a persoanei impozabile, cum sunt, de exemplu: masa calda pentru mineri, echipamentul de protectie si uniforme de lucru si ca nu se incadreaza in aceasta categorie orice gratuitati acordate propriilor angajati sau altor persoane, daca nu exista nicio legatura cu desfasurarea in conditii optime a activitatii economice, cum sunt: cotele gratuite

de energie electrica acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane si altele de aceeași natura.

Societatea mentioneaza ca organele de inspectie fiscala nu fac nicio precizare in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala cu privire la cum s-a ajuns la concluzia ca a incalcat prevederile privind TVA, stabilind sume suplimentare de TVA de plata pe motiv ca a inregistrat cheltuieli nedeductibile, fara a tine cont de prevederile specifice TVA si pe cale de consecinta considera nelegala si neintemeiata decizia emisa pentru cazul in speta.

C.11. In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta investitiilor efectuate la activele care au constituit aport la capitalul social al SC .X. SA in suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei societatea mentioneaza ca in acest caz a actionat ca si cumparator-revanzator de servicii conform art.129 alin.(2) din Codul fiscal si intentioneaza refacturarea acestor investitii catre SC .X. SA si prin urmare are drept de deducere a TVA intrucat sunt intrunate conditiile prevazute de art.145 si art.146 din Codul fiscal si solicita anularea deciziei de impunere pentru TVA stabilita suplimentar aferenta facturilor primite privind aceste investitii efectuate la activele SC .X. SA.

D. Avand in vedere motivele invocate la pct.C de mai sus societatea considera ca este indreptatita sa conteste si suma de .X. lei reprezentand accesorii aferente TVA.

E. Referitor la masura modificarii pierderii fiscale prin reconsiderarea tratamentului fiscal al unor cheltuieli, societatea motiveaza urmatoarele:

E.1. Cu privire la cheltuelile in suma de .X. lei reprezentand contravaloarea serviciilor de management si consultanta prestate de SC .X. S.A., societatea arata ca in perioada 01.01.2008 - 31.12.2010, a inregistrat cheltuieli privind serviciile prestate de catre SC .X. SA in baza Contractului cadru de servicii incheiat in data de 1 mai 2008 si in baza Contractului detaliat nr..X./18.06.2006, avand ca obiect prestarea de servicii de management, consultanta financiara, audit intern, resurse umane, marketing, relatii publice, comerciale, planificare si controlul ricolui, juridice, in domeniul activitatii corporatiste si bancare.

SC .X. SA sustine ca in organigrama de functionare are departamente specializate de consultanta financiara, audit intern, resurse umane, marketing, relatii publice, comerciale, juridice, etc. Aceste departamente asigura prestarea serviciilor de specialitate de conducere si organizare catre toate entitatile din grupul .X., inclusiv catre SC .X. SA, departamente care nu se regasesc si in organigrama sa.

Societatea sustine ca din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala reiese faptul ca organele de control nu au pus la indoiala prestarea sau necesitatea achizitionarii unor astfel de servicii ci au considerat ca nu avea dreptul sa deduca aceste cheltuieli la calculul profitului impozabil avand in vedere modul de facturare, respectiv prestatorul a emis facturi pentru serviciile prestate conform tarifelor stabilite prin contract precum si contravaloarea unor cheltuieli indirecte si marja de profit de 10%, desi pretul pentru serviciile prestate era ferm, respectiv tarif orar pe fiecare departament.

Societatea considera ca a aplicat in mod corect prevederile legale relevante in aceasta speta respectiv prevederile art.21 alin.(4) lit. f) si lit.m) din Codul fiscal, precum si prevederile pct.44 si pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, societatea considera ca a indeplinit toate criteriile pentru deducerea acestor cheltuieli, respectiv **acestea sa fie efectiv inregistrate in contabilitate pe baza unor documente justificative conforme cu prevederilor legale in vigoare**, contractul incheiat in forma scrisa (contractul cadru si contractul detaliat), facturile emise de catre SC .X. SA si acceptate de catre SC .X. SA, documentele justificative - anexe la facturi, documente care atesta efectuarea platii facturilor, etc.

Serviciile sunt efectiv prestate de angajatii unor departamente organizate la nivelul SC .X. SA. In functie de tipul de servicii si departamentele implicate, justificarea prestarii s-a realizat prin rapoarte, minute ale intalnirilor, corespondente, rapoarte care confirma munca prestata apreciind calitatea muncii depuse, iar in cazul sarcinilor a caror indeplinire consta in realizarea unor documente concrete, prin documentele astfel produse – de exemplu, o analiza juridica a unui contract, o opinie in legatura cu o speta fiscala, o propunere de achizitie a unor servicii sau de modificare a unor aspecte operationale, un plan de vanzari sau de achizitii etc. In anumite cazuri, acolo unde a fost posibila identificarea imediata a prestarii pentru o anumita entitate a grupului, s-au intocmit fise de pontaj (time-sheeturi) care au fost transmise pentru justificarea costurilor alocate direct acestora.

Avand in vedere aceste aspecte, si faptul ca *“nici organele de control in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nu au contestat ca serviciile au fost prestate efectiv”* societatea considera ca a aplicat tratamentul fiscal corect.

Cu privire necesitatea acestor servicii societatea sustine ca, avand in vedere activitatea complexa pe care o desfasoara in calitate de producator de produse petroliere, este evident faptul ca sunt necesare servicii complexe de management, de administrare si gestionare a activitatii si riscurilor.

SC .X. SA isi acopera acest necesar atat din resurse interne (proprii salariati si/sau manageri) cat si din surse externe, apeland la diversi furnizori de servicii, atat din cadrul grupului (TRG, RPSA) cat si externi (de exemplu consultanta de afaceri solicitata unor prestatori neafiliati pentru anumite domenii

specifice (asistenta in productie, achizitie, marketing, finantare, servicii juridice, recrutare si formare profesionala, contabilitate si fiscalitate, servicii IT).

Intrucat SC .X. SA face parte din grupul .X., a facut apel cu prioritate la resursele existente in grup si in functie de necesar, la resurse externe, iar contractul de servicii incheiat de parti este edificator in ceea ce priveste accesul SC .X. SA la asemenea resurse detinute de catre SC .X. SA.

Societatea mentioneaza ca justificarea detaliata, bazata pe orele lucrate si tarifele orare convenite conform contractului, a serviciilor prestate si a sumelor facturate catre SC .X. SA s-a realizat prin anexarea la facturi a centralizatoarelor corespunzatoare costurilor alocate prin metoda directa, respectiv prin prezentarea unor rapoarte de activitate periodice corespunzatoare costurilor alocate prin metoda indirecta, respectiv - minute ale intalnirilor, corespondente, opinii juridice si fiscale, rapoarte de lucru pentru fiecare categorie de servicii de management, rapoarte de activitate periodice corespunzatoare costurilor indirecte alocate precum si un memo cu privire la modul de calcul al sumelor facturate, documente ce au fost prezentate organelor de inspectie fiscala care insa un au facut nici o referire la acestea.

Prin Memoul prezentat a fost justificat pretul tranzactiilor realizate intre cele doua companii - membre ale grupului .X. - aratandu-se faptul ca valoarea tranzactiilor realizate nu depaseste valoarea contractului incheiat, indiferent de modalitatea prin care acest pret este inscris in documentele justificative (tarif orar - cheltuieli directe versus cheltuieli indirecte plus marja de profit).

Astfel, SC .X. SA prin acest contract isi recupereaza costurile inregistrate cu serviciile prestate catre SC .X. SA (inclusiv o marja de profit) conform legislatiei in vigoare, la pretul pietei. Modalitatea diferita de refacturare nu schimba substanta tranzactiei. Quantumul valoric achitat prin aceste facturi include doar costurile inregistrate de SC .X. SA la care a fost adaugata si o marja de profit.

Mai mult, societatea arata ca veniturile din prestarea acestor servicii au fost inregistrate si considerate impozabile la calculul rezultatului fiscal, verificarea quantumului valoric al acestor servicii intrand in categoria verificarilor referitoare la preturile de transfer, asa cum este prevazut la art.11 alin. (2) din Codul fiscal, dar ca potrivit pct.22 din Normele de aplicare, in vigoare pana in luna mai a anului 2010 nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piata libera, precum si in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate.

Prin urmare, considera ca organele de inspectie fiscala prin actul de inspectie incheiat nu pot ajusta valoarea serviciilor de management facturate de SC .X. SA catre SC .X. SA pentru perioada in care prevederile legale invocate au fost in vigoare.

Societatea mentioneaza de asemenea ca SC .X. SA a fost subiectul unei inspectii fiscale generale pentru aceasta perioada, iar autoritatile fiscale nu au

efectuat ajustari asupra veniturilor impozabile obtinute de prestator ca urmare a acestui contract, deci neavand obiectiuni fata de modul de derulare a acestui contract si implicit fata de impozitul pe profit declarat si platit catre bugetul de stat.

Prin urmare societatea considera ca atata timp cat a indeplinit criteriile de deductibilitate prevazute expres de legislatia fiscala, este indreptatita sa deduca cheltuielile cu serviciile de management facturate de SC .X. SA la calculul rezultatului fiscal.

Astfe, societatea contesta in integralitate stabilirea in sarcina sa a unor cheltuieli nedeductibile privind serviciile prestate de SC .X. SA in perioada 01.01.2008 -31.12.2010 avand drept consecinta diminuarea pierderii fiscale inregistrata pe aceasta perioada.

E.2. In ceea ce priveste stabilirea cheltuielilor nedeductibile fiscal in suma de .X. lei reprezentand contravaloarea serviciilor de marketing facturate de SC .X. S.A. societatea arata ca pentru realizarea de servicii de marketing necesare entitatilor SC .X. SA din Romania s-a incheiat cu S.C. .X. .X. S.R.L. un contract de servicii de publicitate si servicii conexe, in baza caruia au fost desfasurate campanii publicitare ai caror beneficiari au fost toate entitatile cu deschidere directa catre piata, respectiv SC .X. SA, SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SA. Costurile aferente campaniilor publicitare desfasurate au fost alocate in mod corespunzator de catre SC .X. SA in functie de cifra de afaceri sau de mesajul publicitar catre companiile beneficiare din cadrul grupului, iar acestea nu au fost facturate integral catre SC .X. SA, asa cum sustin organele de inspectie fiscala.

Fata de mentiunea echipei de inspectie fiscala din Raportul de inspectie fiscala conform careia costurile campaniei publicitare desfasurata in media din Romania (X, etc) au fost alocate integral catre societatea contestatoare, aceasta detaliaza modul de alocare a costurilor campaniei "corporate" .X. din anul 2008, in suma de .X. lei, exclusiv TVA catre:

- SC .X. SA- .X. lei,
- SC .X. SRL - .X. lei,
- SC .X. SRL - .X. lei,
- SC .X. SA- .X. lei.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de toate informatiile si documentele pe care le-a prezentat in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a acesteia, nerespectand in acest mod prevederile art.7 Rolul activ din Codul de procedura fiscala.

In drept, societatea sustine ca a respectat prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, respectiv cheltuielile de marketing au fost inregistrate pe baza de documente justificative in perioada la care acestea se refera, iar serviciile au fost efectuate de prestator in scopul reclamei si promovarii

activitatii produselor si serviciilor SC .X. SA, deci implicit in vederea realizarii de venituri impozabile.

Mai mult, cheltuielile aferente serviciilor de marketing - publicitate au fost facturate de catre S.C. .X. S.A. in baza contractului de management - consultanta din 1 mai 2008 si in baza Contractului cadru de servicii de publicitate si servicii conexe incheiat intre S.C. .X. S.A si SC .X. .X. S.R.L si a comenzilor ferme ale clientului pentru prestarea fiecarui serviciu de marketing si publicitate in parte.

Societatea arata ca pe perioada desfasurarii verificarii a prezentat organelor de inspectie fiscala facturile emise de SC .X. S.A. precum si facturile emise de SC .X. .X. SRL care au stat la baza lor, si pe care au fost mentionate serviciile prestate in baza comenzilor date, precum si diverse materiale publicitare cu rol de documente justificative.

Societatea nu este de acord cu cele consemnate de organele de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala, si anume cu faptul ca nu a prezentat contractele, acordul, privind serviciile care vor fi prestate si costul acestora si facturile emise de SC .X. .X. SRL in original, aratand ca acest lucru nu a fost posibil deoarece beneficiari ai acestor servicii sunt si alte entitati .X. active pe piata din Romania, iar costurile campaniei publicitare au fost alocate tuturor entitatilor din grup beneficiare, relatia contractuala directa in contractarea acestor servicii fiind intre SC .X. SA si SC .X. .X. SRL, obligatia detinerii facturilor originale emise de .X. avand-o conform prevederilor legale, doar SC .X. SA, copiile acestor facturi fiind anexe ale facturilor SC .X. SA.

Astfel, societatea considera ca echipa de inspectie fiscala nu a analizat toate actele si faptele prezentate in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a acesteia, iar concluziile sunt nefundamentate si pe cale de consecinta contesta integral cheltuielile nedeductibile privind serviciile de marketing si publicitate cu care s-a diminuat pierderea pe anul 2008.

E.3. In ceea ce priveste stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor in suma de .X. lei constand in comisioane de succes acordate SC .X. SA,

societatea arata ca in perioada 01.01.2007 - 31.12.2009, in baza prevederilor Contractului de executie lucrari de intretinere si modernizare mijloace fixe nr. .X./26.08.2005 si a actelor aditionale aferente acestui contract incheiat cu furnizorul SC .X. SA, a acordat comisioane de succes pentru lucrarile executate din bugetul si in termenul agreeat, contract care la art.1.6. (2) prevede ca, in cazul in care contravaloarea lucrarilor executate este mai mica decat cea prevazuta in bugetul anual, SC .X. SA este indreptatita la un comision de succes de 10% daca lucrarile au fost executate in termen sau de 5% daca termenele au fost depasite din cauze care nu pot fi imputate prestatorului.

Societatea sustine ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala atat contractul, actele aditionale, facturile de lucrari precum si bugetele anuale de lucrari agreeate, dar cu toate acestea, prin raportul de inspectie fiscala se retine

ca societatea nu a respectat prevederile contractuale fara a mentiona/demonstra care sunt clauzele care nu au fost respectate.

Societatea considera ca rationamentul acordarii acestor comisioane, care este unul pur comercial trebuie inteles in stransa legatura cu necesitatea prestarii lucrarilor in beneficiul sau, respectiv in scopul realizarii de venituri impozabile, aspect recunoscut indirect de organele de inspectie fiscala, verificarea oportunitatii acordarii acestor comisioane ne intrand in competenta de verificare a acestora in conditiile in care conducerea SC .X. SA a considerat ca SC .X. SA este indreptatita in a incasa aceste comisioane.

De asemenea, societatea considera ca a respectat prevederile art.19 alin. (1) art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fisca si pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si a aplicat tratamentul fiscal corect cheltuielilor inregistrate ca urmare a acordarii comisiunelor de succes la executia lucrarilor de catre SC .X. SA, intrucat acestea reprezinta obligatii contractuale acordate pentru perioada 2007-2009 inregistrate in mod cronologic pe baza de documente justificative (contract, factura. situatii de lucrari. bugete agreeate).

Avand in vedere aceste argumentele de fapt si de drept societatea contesta suma de **.X. lei** stabilita de organele de inspectie fiscala ca fiind cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pe anii 2007 - 2009 constand in comisioane de succes acordate SC .X. SA.

E.4. In ceea ce priveste masura de majorare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu penalitatile contractuale facturate de .X. ca fiind cheltuieli cu dobanzile, deductibile fiscal, societatea arata ca in perioada 01.01.2007 - 31.12.2009 a inregistrat cheltuieli privind penalitatile contractuale platite catre .X., persoana juridica rezidenta in Elvetia in conformitate cu contractele incheiate cu aceasta, pentru achizitia de materii prime.

Societatea mentioneaza ca .X. este unul dintre principalii furnizori externi de materii prime, astfel ca in relatia comerciala desfasurata intre cele doua parti este inevitabila aparitia unor situatii in care apar intarzieri la plata materiilor prime achizitionate, fiind astfel penalizata de furnizor, iar in conformitate cu prevederile Codului fiscal in vigoare la acea data, a considerat aceste cheltuieli privind penalitati contractuale platite catre persoana juridica nerezidenta ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, astfel ca nu poate fi interpretat ca ar fi cautat sa obtina avantaje fiscale prin diminuarea bazei impozabile cu valoarea acestor cheltuieli.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala in sustinerea constatarilor la capitolul impozit cu retinere la sursa au retinut in mod eronat ca aceste plati sunt de natura dobanzilor si au stabilit in sarcina sa impozit cu retinere la sursa suplimentar asa cum a aratat la capitolul anterior din contestatie

Prin urmare, societatea nu este de acord nici cu masura echipei de inspectie fiscala de a se majora pierderea fiscala inregistrata de societate in anii 2007 si 2008 cu valoarea cheltuielilor cu penalitati comerciale platite catre .X. deoarece aceste cheltuieli nu reprezinta cheltuieli cu dobanzile asa cum sunt definite de Codul fiscal.

Societatea mai arata ca pe anul 2009 organele de inspectie fiscala au procedat in mod eronat la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, ca urmare a considerarii cheltuielilor in suma de .X. lei ca fiind nedeductibile, fata de cheltuielile in suma de .X. lei considerate de societate ca fiind nedeductibile - contrar practicii de a modifica tratamentul fiscal al acestor cheltuieli aplicata la anii 2007 si 2008.

Avand in vedere argumentarea deficitara a organelor de inspectie fiscala in baza careia s-a recalculat astfel rezultatul fiscal al anului 2009, societatea considera ca nu se poate apara, fiind in situatia de a formula un punct de vedere general asupra abordarii eronate a autoritatilor fiscale in aceasta speta.

In concluzie, nu este de acord cu schimbarea tratamentului fiscal al cheltuielilor cu sumele facturate de .X., intrucat acestea reprezinta penalitati contractuale facturate in baza contractului de achizitie materii prime si nu dobanzi, si au fost tratate ca atare atat din punct de vedere contractual cat si conform legislatiei contabile si fiscale romanesti in vigoare la data respectiva.

Mai mult, atata timp cat societatea a considerat cheltuielile astfel inregistrate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit considera ca tratamentul aplicat de organele de inspectie fiscala coroborat cu constatarile acestora de la capitolul impozit cu retinere la sursa, sunt complet eronate si sunt menite sa conduca la stabilirea in mod netemeinic in sarcina sa a unor impozite si majorari de intarziere suplimentare datorate bugetului de stat.

Fata de argumentele de fapt si de drept prezentate societatea contesta masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a trata cheltuielile inregistrate de societate, cu penalitatile contractuale facturate de persoana juridica nerezidenta .X., ca fiind deductibile la calculul rezultatului fiscal.

E.5. In ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale aferenta anilor 2007 si 2008 cu suma totala de .X. lei, ca urmare a stabilirii unor venituri suplimentare din chirii nefacturate de societate catre SC .X. .X. SA societatea arata ca a efectuat un aport in natura la capitalul SC .X. .X. SA constand in X rezervoare, aportul fiind aprobat de Adunarea Generala a Asociatilor la data de 18.09.2007, moment de la care nu a mai emis facturi de chirie catre SC .X. .X. SA pentru utilizarea rezervoarelor. ONRC nu a fost de acord cu inregistrarea majorarii de capital la nivelul SC .X. .X. SA, astfel ca s-a nascut un litigiu in aceasta privinta, care s-a solutionat doar in luna februarie 2008, inregistrarea efectiva la ONRC a aportului la capital fiind efectuata in luna martie 2008.

Societatea considera ca din punct de vedere juridic nu putea avea un comportament dual de inregistrare a deciziei Adunarii Generale a Asociatilor de contributie la capitalul social al SC .X. .X. SA - deci sa se comporte atat ca un actionar al SC .X. .X. SA cat si de inregistrare de venituri din chirii prin exploatarea acelorasi mijloace fixe deci proprietar al acestor rezervoare si considera ca potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu este corecta masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind diminuarea pierderii fiscale cu sume reprezentand venituri din chirii estimate de organele de inspectie fiscala.

Astfel, societatea sustine ca echipa de inspectie fiscala nu a respectat prevederile art.7 din Codul de procedura fiscala, intrucat in stabilirea starii de fapt fiscale a acesteia nu au fost analizate toate documentele si informatiile prezentate si intentia partilor ce fac parte din tranzactie.

Prin urmare, in baza argumentelor de fapt si de drept expuse anterior, societatea contesta masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentand venituri din chirii estimate suplimentar de organele de inspectie fiscala.

E.6. In ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale aferenta anului 2009 cu cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli de modernizare efectuate la instalatiile din rafinarie societatea arata ca a inregistrat in anul 2009 o serie de cheltuieli cu lucrari efectuate la instalatiile din rafinarie de natura reviziilor si mentenantei curente necesare pentru asigurarea parametrilor tehnici ai instalatiilor.

Societatea considera neintemeiate constatările echipei de inspectie fiscala intrucat acestea nu argumenteaza in Raportul de inspectie fiscala care sunt actele si faptele care au stat la baza acestor constatari si nu detaliaza care sunt lucrarile care au fost reclasificate din lucrari de reparatii in lucrari de modernizare.

Societatea sustine ca potrivit prevederilor contabile in vigoare exista anumite categorii de cheltuieli care pot fi capitalizate in valoarea mijloacelor fixe in legatura cu care sunt efectuate acestea, iar incadrarea lor ar trebui sa porneasca de la tratamentul contabil care este urmat de tratamentul fiscal.

Chiar si in ipoteza in care ar fi capitalizat costurile efectuate pentru mentenanta instalatiilor, valoarea capitalizata a acestora putea fi amortizata atat din punct de vedere contabil cat si din punct de vedere fiscal, pe durata de utilizare economica a mijlocului fix si nu nerecunoasterea integrala a acestora la calculul rezultatului fiscal.

Pe cale de consecinta societatea considera ca organele de inspectie fiscala desi au avut posibilitatea de a examina toate informatiile si documentele prezentate in vederea determinarii starii de fapt fiscale, au procedat in mod neintemeiat la diminuarea pierderii fiscale aferenta anului **2009** cu suma de .X. lei.

Cu privire la procesul de analiza a dosarului pretului de transfer societatea arata ca organele de inspectie fiscala nu au finalizat controlul in ceea ce priveste analiza tranzactiilor efectuate de societate cu partile afiliate, rezervandu-si dreptul ca la data primirii clarificarilor solicitate prin adresa inaintata Directiei Generale de Coordonare Inspectie Fiscala, Serviciul Transfer Preturi, daca vor exista elemente care vor influenta constatarile, sa fie luate in considerare la o reverificare fiscala, conform prevederilor legale, aspect cu care societatea un este de acord si solicita finalizarea analizei dosarului privind preturile de transfer asa cum a fost intocmit si prezentat de societate.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./29.03.2012 de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, fiind stabilite în sarcina SC .X. SA obligații fiscale suplimentare reprezentand contributi la bugetul asigurarilor sociale si fondurile speciale, impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente si s-a diminuat pierderea fiscala inregistrata de societate pe perioada verificata cu cheltuieli stabilite ca nedeductibile fiscal si venituri impozabile stabilite suplimentar.

Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar in suma de .X. lei:

Perioada verificata: 01.01.2007 - 31.12.2010.

Urmare verificarii efectuate s-a constatat ca sumele constituite conform evidentelor contabile nu corespund cu sumele declarate si cu cele calculate si prezentate in timpul inspectiei fiscale de catre societate in baza platilor efectuate in perioada 2007-2010 reprezentand venituri realizate de persoanele juridice nerezidente pentru care avea obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului aferent acestor plati. Avand in vedere aceasta neconcordanta, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente datorat bugetului consolidat al statului in baza platilor efective efectuate si prezentate de societate in timpul controlului in suma de (-) .X. lei pe anul 2007, in suma de (+) .X. lei pe anul 2008, in suma de (-) .X. lei pe anul 2009 si in suma de (-) .X. lei pe anul 2009.

S-a constatat ca in perioada 2007-2010, societatea a incheiat contracte cu diverse persoane juridice nerezidente pentru achizitii de licente, asistenta tehnica, consultanta tehnica, intocmirea unor studii, etc.

Din verificarea modului de constituire a impozitului pe veniturile obtinute de persoane juridice nerezidente s-a constatat nerespectarea prevederilor art.7 alin.(1) lit.d) si lit.j), art.7 pct.15 si pct.28, art.115 si din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile

art.115 pct.2 alin.9) si alin.10) din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 /2003 privind Codul fiscal.

Astfel, societatea a incheiat Contractul nr.177/2004 cu .X. din SUA pentru achizitia unor licente si intretinere software.

Intrucat SC .X. SA .X. nu a calculat si virat impozit pe veniturile obtinute de “.X. inc., persoana juridica rezidenta a SUA, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile Decretului nr.238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul R.S.Romania si guvernul S.U.A., privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, potrivit careia veniturile realizate din Romania de “.X. inc.” sunt supuse impozitarii cu 15% redeventele obtinute de catre un rezident al unuia dintre statele contractante din surse situate in celalalt stat contractant, redeventele fiind platile de orice fel facute pentru considerentul folosirii sau dreptului de a folosi brevete, desene, modele, planuri, procedee sau formule secrete, marci de fabrica sau alta proprietate asemanatoare ori drepturi sau pentru cunostinte, experienta, indrumari practice (know-how).

De asemenea s-a constatat ca SC .X. SA .X. a incheiat Contractul nr.X/2006 cu “.X. X“- Anglia avand ca obiect prestarea de servicii tehnice si suport pentru imbunatatirea profitului si pentru proiect.

Prin acest contract .X. se angaja la un transfer de tehnologie pe termen lung si la pregatirea echipei .X. sa adopte acest proces si sa actioneze in sensul unei continue imbunatatiri.

Prestarile de servicii tehnice cuprind:

- dezvoltarea fluxului tehnologic al rafinarii;
- conversia modelelor de unitati;
- suport pentru planificarea productiei;
- licente software;
- mentenanta, suportul.

Suportul pentru imbunatatirea profitului si pentru proiect, are ca obiectiv initiative care includ o selectie de livrabile detaliate in contract.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca potrivit art.10.4 din contract .X. recunoaste ca rapoartele si livrabilele furnizate de .X. ar putea contine materiale confidentiale sau ca facand obiectul unui drept de proprietate intelectuala. Nimic din prezentul contract nu cuprinde intentia ca dreptul asupra oricarei proprietati intelectuale, **cu exceptia dreptului de folosinta prevazut la art.10.3 asupra acestor informatii** sau metodologii sa fie transferat la .X. odata cu dreptul de proprietate asupra documentelor.

Avand in vedere certificatul de rezidenta fiscala, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile Decretului nr.26/1976 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Regatului Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord cu privire la evitarea dublei impuneri a impozitelor pe venit si castigurile de capital si au impozitat cu 15% aceste venituri obtinute de .X. din Romania pe considerentul ca reprezinta redevente definite ca fiind “*platile*”

de orice natura primite drept compensatie pentru folosirea sau concesionarea folosirii oricarui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau stiintifice (inclusiv filmele de cinematograf si filmele sau benzile magnetice destinate emisiunilor de televiziune sau radio), a oricarui brevet de inventie, marci de fabrica, de comert, desen sau model, plan, a unei formule sau a unui procedeu secret ori pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui echipament industrial, comercial sau stiintific ori pentru informatii privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific.”

S-a mai constatat ca societatea a incheiat cu .X. - SUA Contractele nr.X/27/09/2006 si nr.X/20/04/2007, avand ca obiect servicii de consultanta in optimizarea performantei operationale si financiare a activelor SC .X. SA ce includ urmatoarele segmente de operare:

- energie;
- optimizare si planificare;
- pierderi de hidrocarbura;
- calitatea produsului;
- eficienta organizationala;
- fiabilitate si mentenanta etc.

Potrivit prevederilor contractuale, *“orice metoda tehnica, abilitate, inventie ori alt obiect al unui drept de proprietate intelectuala realizat de .X. cu ocazia executarii contractelor, precum si orice rapoarte, recomandari ori alte materiale realizate de .X. in legatura cu executarea contractelor sunt proprietatea exclusiva .X.. Cuprinsul acestui document este confidential, este destinat exclusiv folosintei si beneficiului .X. in evaluarea posibilitatii de procurare a programului de masurare, gestionare si maximizare a ratei profitului net. Informatiile si metodologiile sunt proprietatea .X.. Copierea sau distribuirea acestui material catre oricine in afara organizatiei clientului este interzisa.”*

Avand in vedere certificatul de rezidenta fiscala organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile Decretului nr.238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul R.S.Romania si guvernul S.U.A. privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziuni fiscale asupra veniturilor, potrivit caruia veniturile realizate din Romania de .X. Associates sunt impozitate cu un procent de 15% din venitul realizat.

D. Societatea a incheiat Contractul nr.X/27/03/2007 cu “.X. Inc California” S.U.A. avand ca obiect acordarea de licente software.

Avand in vedere certificatul de rezident al S.U.A., intrucat SC .X. SA .X. nu a calculat, retinut si virat impozit aferent veniturilor obtinute din Romania de .X. Inc. s-au aplicat prevederile Decretului nr.238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul R.S.Romania si guvernul S.U.A. privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziuni fiscale asupra veniturilor, potrivit careia veniturile realizate din Romania de “.X. Inc”, sunt impozitate cu un procent de 15% din venitul realizat.

E. Societatea a incheiat Contractul nr.RR X/30/01/2007 cu .X. Elvetia privind livrarea de titei, prin care se obliga la plata unor dobanzi pentru plata cu intarziere a facturilor in cuantum de rata Libor la luna plus 2% . De asemenea societatea a achitat furnizorului .X. .X. costuri de prefinantare (pre-financing cost first from our bank).

In conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) lit.b) coroborat cu art.116 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea avea obligatia calcularii, retinerii si virarii la bugetul statului a impozitului pe veniturile obtinute de persoanele juridice nerezidente. Intrucat societatea a prezentat in timpul controlului certificatul de rezidenta fiscala pentru anii 2007-2010 a persoanei juridice nerezidente .X. s-au aplicat prevederile art.11 pct. 2 din Legea nr.60/1994 privind Conventia pentru evitarea dublei impunerii incheiate cu Confederatia Elvetiana.

Astfel, pe anul 2007, s-a constatat ca societatea a calculat eronat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente incalcand prevederile art.116 alin.(1) alin.(2) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin aplicarea cotelor la suma virata efectiv persoanei juridice nerezidente.

Fata de cele constatate in timpul inspectiei s-a procedat la recalcularea impozitului pe veniturile obtinute de persoane juridice nerezidente, rezultand urmatoarele:

pe anul 2007

- impozit pe veniturile nerezidentilor constituit de societate X lei;
- impozit pe veniturile nerezidentilor declarat - X lei;
- impozit pe veniturile nerezidentilor constatat la inspectia fiscala - X lei
- *diferente suplimentare X lei - X lei = **X lei***;

pe anul 2008

- impozit pe veniturile nerezidentilor calculat de societate - X lei
- impozit pe veniturile nerezidentilor declarat - X lei
- impozit pe veniturile nerezidentilor constatat la inspectia fiscala -X lei
- impozit pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar - **X lei**

- pe anul 2009

- impozit pe veniturile nerezidentilor calculat de societate - X lei
- impozit pe veniturile nerezidentilor declarat - X lei
- impozit pe veniturile nerezidentilor constatat la inspectia fiscala - X lei
- impozit pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar - **X lei**

pe anul 2010

- impozit pe veniturile nerezidentilor calculat de societate .X. lei
- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente declarat - .X. lei

- impozit pe veniturile nerezidentilor constatat la inspectia fiscala- .X. lei
- impozit pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar - .X. lei

Pentru diferentele suplimentare in suma de .X. lei (.X.+X.+X.+X.) stabilite la inspectia fiscala reprezentand impozit pe veniturile obtinute de persoanele juridice nerezidente in perioada 2007-2010, conform art.119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata

Din verificarea documentelor puse la dispozitie in timpul inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele:

Perioada verificata 01.01.2007– 31.12.2010;

Incepand cu data 01.06.2007, prin Decizia nr.X/26.04/2007 emisa de ANAF-DGAMC, s-a aprobat implementarea grupului fiscal constituit din urmatoarele societati si desemnarea SC .X. SA ca reprezentant al grupului fiscal :

- SC .X. SA;
- SC .X. SRL cod fiscal RO .X.
- SC .X. SA cod fiscal RO .X.
- SC .X. SA cod fiscal RO .X.

De asemenea, prin Decizia nr.X/17/12/2008 emisa de ANAF – DGAMC .X. s-a aproba intrarea incepand cu data de 01.01.2009 in grupul fiscal unic in scopuri de TVA a SC .X. SA, cod fiscal RO .X..

Conform datelor inscrise in jurnale de vanzari si din verificarea facturilor emise s-a constatat ca in perioada 01.01.2007- 31.12.2010, societatea a realizat urmatoarele operatiuni:

a) operatiuni supuse cotei standard de TVA respectiv 19% pentru livrari de bunuri si prestari de servicii la beneficiari interni in conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

b) operatiuni scutite de taxa conform art.143 alin. (1) lit.a) si alin. (2) lit.a), art.144 alin. (1) lit. a), pct.8;

c) operatiuni supuse masurilor de simplificare conform prevederilor art.160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma verificarii prin sondaj asupra modului de constituire a taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata in perioada ianuarie 2007 - decembrie 2010, in baza documentelor puse la dispozitie de societate, s-au constatat urmatoarele deficiente:

Conform prevederilor punctului 2.1.1 din Metodologia de inspectie fiscala a TVA in cazul operatiunilor intracomunitare nr..X./11.01.2007 echipa de inspectie fiscala prin adresa nr..X./31/03/2010 a solicitat informatii din sistemul VIES

despre societatea verificata, Compartimentului de schimb international de informatii .

Prin adresa nr.X/CSII/01 Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul ANAF – DGAMC a comunicat lista achizitiilor si livrarilor intracomunitare efectuate de contribuabili din si in alte state membre din care s-au constatat neconcordante in ceea ce priveste achizitiile intracomunitare declarate pentru perioada 2007-2008.

Organele de inspectie fiscala au verificat achizitiile intracomunitare inscrise in Declaratiile recapitulative cod 390 depuse la DGAMC si cele din situatia prezentata in adresa nr..X./ 27.07.2009 rezultand neconcordante intre perioada la care societatea raporteaza achizitiile fata de partenerul intracomunitar (ex. achizitie de la Axens Franta a fost raportata in trimestrul II 2008, iar partenerul in trimestrul I 2008).

In urma verificarii modului de constituire a taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata s-au constatat urmatoarele:

Pe anul 2007

In urma verificarii modului de constituire conform balantelor de verificare, a jurnalelor de vanzari si cumparari, a taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2007, situatia se prezinta astfel :

- taxa pe valoarea adaugata deductibila conform decont = .X. lei
- taxa pe valoarea adaugata colectata conform decont = .X. lei
- taxa pe valoarea adaugata de plata = .X. lei

Urmare verificarii prin sondaj a documentelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala, s-au constatat urmatoarele deficiente:

a) In anul 2007, societatea este beneficiara prestatilor de servicii de mentenanta si modernizare mijloace fixe realizate de SC .X. SA in baza Contractului nr..X. din X/08/2005.

Conform prevederilor art. 3.2 alin.2 lit.a) din contractul mai sus mentionat, SC .X. SA acorda "comision de succes (bonus), in procent de 10% din buget daca lucrarile au fost realizate in termenul prescrist".

S-a constatat ca societatea a acordat acest comision, desi termenul de executie a fost depasit, aspect ce a rezultat din procesele verbale de receptie anexate la facturile emise, astfel: factura nr. .X./23/02/2007, factura nr. .X./01/03/2007, factura nr. .X./24/05/2007, cu un comision acordat eronat in suma de .X. lei (din care suma de .X. lei cu taxare inversa), TVA aferenta in suma de .X. lei.

Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta comisionului acordat necuvenit, societatea a incalcat prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Societatea a incheiat Contractul de inchiriere nr..X./18/12/2003 si Actul aditional nr.X/15/05/2007 cu SC .X. SRL .X. prin care locatorul primeste in

folosinta (SC .X. SRL) rezervoarele .X., .X., .X., V1/1, V10 in schimbul chiriei in suma de .X. lei/luna. La data de X/04/2008, conform incheierii nr..X. emisa de ONRC .X., are loc majorarea capitalului social al SC .X. SRL prin aportul in natura al SC .X. SA, aport ce cuprinde si contravaloarea celor X rezervoare.

In perioada septembrie 2007- martie 2008, societatea nu a mai emis facturi pentru chiria celor 5 rezervoare, desi acestea erau utilizate de SC .X. SRL .X..

Contravaloarea chiriei in perioada septembrie-decembrie 2007 este in suma de .X. lei, cu TVA aferenta in suma de **.X. lei.**

Organele de inspectie fiscala au considerat ca prin nefacturarea contravalorii chiriei societatea a incalcat prevederile art.129 alin.(1) coroborat cu art.137 alin.(1) lit.a) si art.134 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

c) In anul 2007 societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma totala de **.X. lei**, fara a o inscrie si ca taxa pe valoare adaugata colectata (taxare inversa), aferenta lucrarilor de constructii montaj efectuate de SC .X. SA (respectiv modernizari utilitati, lucrari revizie utilitati, modernizare sistem comanda, modernizare statie epurare, modernizare tablouri generale de distributie extindere parcare, constructie fabrica de hidrogen, constructie hidrocracare, modernizare automatizari, etc.)

Organele de inspectie fiscala au considerat ca procedand astfel, societatea a incalcat prevederile art.160 alin.(1) si alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile OMFP nr.155/2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii montaj.

d) La data de 01.12.2007, societatea a achizitionat cladiri, constructii, imobilizari in curs, alte mijloace fixe, de la SC .X. SA si SC .X. SA, in baza facturilor nr..X./01.12.2007 in valoare de .X. lei cu taxare inversa, nr..X./01.12.2007 in valoare de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei, nr..X./01.12.2007 in valoare de .X. lei din care cladiri, constructii suma de .X. lei, cu TVA in suma de .X. lei, apartinand punctului de lucru .X. .X. .

In baza facturilor emise de cele doua societati, s-a constatat ca SC .X. SA a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata fara a o inscrie si ca taxa pe valoare adaugata colectata (taxare inversa), astfel:

- suma de .X. lei din factura nr..X./01.12.2007 si

- suma de .X. lei din factura nr..X./01.12.2007,

incalcannd prevederile art.160 alin.(1) si alin.(2) lit.b) si lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

La data de 29.02.2008 SC .X. SA depune sub nr..X. la ANAF -DGAMC, notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile de constructii, echipamente tehnologice, investitii in curs si terenuri prezentate in anexa la notificare.

De asemenea, la data de 25.02.2008 SC .X. SA a depus sub nr..X., notificare privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare la DGFP .X., pentru bunurile prezentate in anexa la notificare, pentru care se aplica masurile de simplificare respectiv taxarea inversa potrivit prevederilor art.160 alin.(1) si alin.(2) din acelasi act normativ.

Fata de cele constatate s-a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2007, rezultand urmatoarele:

- TVA deductibila stabilita la control .X. lei
- TVA colectata stabilita la control .X. lei
- TVA de plata stabilita la control .X. lei
- TVA de plata inregistrata de societate .X. lei
- diferente suplimentare stabilite la control .X. lei

Pe anul 2008

Din verificarea modului de declarare a taxei pe valoarea adaugata, in timpul controlului s-au constatat urmatoarele deficiente:

a) In anul 2008 s-a constatat aceeaasi deficienta referitoare la acordarea de comisioane (bonus), fara respectarea clauzelor contractuale de catre SC .X. SA, conducand astfel la deducerea eronata a taxei pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta facturilor:

	<i>comision</i>	<i>TVA</i>
- factura nr..X./07.02.2008	.X. lei	.X. lei
- factura nr..X./05.05.2008	.X. lei	.X. lei
- factura nr..X./05.06.2008	.X. lei	.X. lei
- factura nr..X./05.06.2008	.X. lei	.X. lei
Total	.X. lei	.X. lei

b) Asa cum s-a constatat si pe anul 2007, societatea nu a facturat pana la data de 07.04.2008 contravaloarea chiriei datorata de SC .X. SA .X., in suma totala de .X. lei cu TVA aferent in suma de **.X. lei**.

c) La data de 31 decembrie 2007 societatea inregistreaza depasirea cheltuielilor de protocol, cheltuieli sociale si sindicat, sponsorizare cu suma de .X. lei, din care a considerat drept cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal suma de .X. lei, pentru care datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, potrivit prevederilor art.128, alin. (8), lit. f), coroborat cu pct.6 alin. (11) si (12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma pe care avea obligatia de a o inscrie in decontul aferent lunii martie 2008, diminuand astfel taxa pe valoarea adaugata de plata la bugetul statului.

d) In luna decembrie 2008 societatea deduce eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate la sferile care au constituit aport de capital la SC .X. SA, asa cum rezulta din cererea de inscriere de mentiuni

eliberata de ONRC, asa cum s-a constatat si pe anul 2007, fara a lua in considerare faptul ca aceasta detine dreptul de proprietatea asupra activelor. Contravaloarea investitiei inregistrate de SC .X. SA in baza facturilor emise de SC .X. SA nr..X. si nr..X. din dec.2008, este in suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de **.X. lei.**

Astfel, s-a constatat ca prin deducerea eronata a taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate la activele care nu fac parte din patrimoniul sau, societatea a incalcat prevederile art.145, alin. (2), lit a) coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

e) In luna decembrie 2008 societatea inregistreaza diferente la receptia produsului "sulf de petrol" livrat diversilor clienti in valoare totala de .X. lei, pentru care avea obligatia calcularii taxei pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

f) La data de 01.05.2008 societatea incheie Contractul nr.X cu SC .X. SA avand ca obiect servicii de consultanta financiara, management, audit intern, resurse umane, marketing, relatii publice, comercial, planificare si controlul riscului, juridic, in domeniul activitatii corporatiste si bancare. Tarifele sunt prezentate in anexa la contract care contine tariful orar pe fiecare departament. Pentru servicii suplimentare celor specificate in anexa la contract, furnizorul stabileste tarife in avans calculate pe baza costului efectiv al prestarii.

In perioada mai-decembrie 2008, furnizorul a emis facturi pentru serviciile prestate conform tarifelor stabilite prin contract, precum si pentru contravaloarea unor cheltuieli indirecte si marja de profit de 10%, desi pretul pentru serviciile prestate era ferm, respectiv tarif orar pe fiecare departament. Valoarea lunara a acestor cheltuieli indirecte era alocata apoi procentual pentru fiecare departament fara a justifica cuantumul si continutul acestora. Contravaloarea acestor cheltuieli indirecte pentru care societatea nu detine documente justificative si care exced pretul ferm stabilit prin contract, precum si marja profitului este in suma de .X. lei, cu TVA aferenta in suma de .X. lei.

Prin deducerea eronata a TVA in suma de **.X. lei**, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a incalcat prevederile art.145 alin.2 lit.a) art.146 alin.(1) lit.a) coroborate cu prevederile art.11 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

g) In lunile octombrie si decembrie 2008 societatea a inregistrat cheltuieli cu publicitatea facturate de SC .X. SA, in valoare totala de .X. lei, cu TVA aferenta in suma de .X. lei conform facturilor nr..X./31.10.2008 si nr..X./19.12.2008.

Conform prevederilor contractuale, pct.3.5 *"in cazul in care prestarea serviciilor implica concursul unor terte persoane, prestatorul va contracta aceste servicii urmand a factura beneficiarilor cheltuielile aferente, la costuri si conditii ce*

vor fi agreeate ulterior de catre parti". De asemenea, potrivit art.12.4 din contractul detaliat, "serviciile cumparate de la terti, se vor evalua daca este cazul de catre consultant in numele clientului, ca utilizator al serviciilor acestuia cu conditia ca, clientul sa aiba dreptul de acces la contractele de prestari servicii cu tertul."

In baza prevederilor contractuale pct.3.5 si art.12.4, SC .X. SA apeleaza la serviciile SC .X. SRL pentru realizarea unor servicii publicitare in media, servicii pe care le refactureaza SC .X. SA. Societatea verificata nu a pus la dispozitia organului de control, contractele incheiate cu tertul, desi societatea avea dreptul de acces la aceste contracte precum si acordul sau privind serviciile care vor fi prestate si costul acestora, iar anexele la facturile emise de SC .X. SA contineau doar copii dupa facturile emise de tert pe care erau inscise denumirea serviciilor prestate si numarul contractelor in baza carora au fost efectuate (ex. contracte din X/2007 si X2008).

Din materialele publicitare realizate de SC .X. SRL puse la dispozitie de societate s-a constatat ca acestea au avut ca obiect promovarea grupului ".X.", contravaloarea serviciilor prestate fiind suportate in intregime de catre SC .X. SA, fara a se proceda la departajarea pe fiecare societate din cadrul grupului.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta facturilor emise de SC .X. SA, fiind incalcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) si art. 146 alin.(1) lit.a) coroborate cu art.21 alin.(1) si art.11 alin.(1) pct.37 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele constatate s-a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2008, rezultand taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de .X. lei, taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de .X. lei *taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de .X. lei, taxa pe valoarea adaugata de plata stabilita de societate in suma de .X. lei, diferenta suplimentara de TVA in suma de .X. lei.*

Pe anul 2009

Urmare verificarii prin sondaj a documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-au constatat urmatoarele:

a) - aceleasi deficiente ca si in anul 2008 referitoare la deducerea eronata a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta facturilor in suma de .X. lei (fara tva) reprezentand prestatii servicii management primite de la SC .X. SA in baza contractului nr. .X./18/06/2008.

b) - societatea inregistreaza pierderi produse petroliere in suma de .X. lei pentru care potrivit prevederilor art.128 alin.4 lit. d si pct.6 alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a codului fiscal cu modificarile si

completarile ulterioare, avea obligatia calcularii taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de .X. lei.

c) - societatea incheie Contractul nr.X/13/11/2008 si Actul aditional nr.X/15/11/2008 cu SC .X. SRL avand ca obiect paza bunurilor specificate in anexa la contract. In actul aditional erau cuprinse statiile de carburanti din localitatile .X. judetul .X. si .X. judetul .X., statii exploatare de catre SC .X. .X. SRL in baza Contractului de inchiriere nr..X./2008. Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta cheltuielilor cu paza in suma de .X. lei facturate de SC .X. SRL si nerecuperate de la chirias contrar prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

d) - in luna decembrie 2009 societatea inregistreaza lucrarile efectuate in perioada de oprire a instalatiilor executate de SC .X. SA in baza Contractului nr..X./26/08/2005 a Actului aditional nr.X/29/01/2007 si a comenzii nr.X/27/03/2009.

Potrivit art.3 alin.(2) lit.b) din Actul aditional la Contractul nr..X., prestatorul avea obligatia incadrarii in bugetul alocat lucrarilor, precum si in termenul stabilit pentru finalizarea acestora, nerespectarea atragand ca penalizare, neacordarea profitului in procent de 10%.

Din anexele la facturile emise de executant s-a constatat ca acesta a depasit bugetul alocat, iar societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta profitului necuvenit facturat de prestator in suma de .X. lei incalcand prevederile art.145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

e) - s-a constatat, de asemenea, ca societatea avea obligatia inscrierii taxei pe valoarea adaugata aferenta depasirii limitelor legale privind cheltuielile deductibile limitat la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale pentru anul 2008 in decontul privind taxa pe valoarea adaugata in luna in care s-au depus situatiile financiare anuale, respectiv luna aprilie 2009 potrivit prevederilor art.128 alin.(8) lit.f), coroborat cu pct.6 alin.(11) si alin.(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Intrucat, s-au constatat diferente suplimentare in suma de .X. lei la cheltuieli cu actiunile sociale in suma de .X. lei si la cheltuieli de protocol in suma de .X. lei, precum si necalcularea TVA pentru suma de .X. lei reprezentand cheltuieli de sindicat care au fost luate de societate in calcul ca o cheltuiala nedeductibila, dar nu a constituit si virat TVA in suma de .X. lei, s-a procedat la recalcularea TVA ce trebuia inscrisa la rd. 13 din decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii aprilie 2009 depus sub nr..X./25/05/2009, rezultand o diferenta suplimentara in suma totala de **.X. lei**.

Fata de cele constatate pe anul 2009 s-a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata si s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de **.X. lei**.

Pe anul 2010 s-au constatat urmatoarele deficiente:

a) societatea a inregistrat pierderi din produse petroliere in suma de .X. lei pentru care potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) si pct.6 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, avea obligatia calcularii taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

b) s-au constatat aceleasi deficiente ca si in anul 2009 referitoare la deducerea eronata a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta facturilor in suma de .X. lei, reprezentand prestari servicii management primite de la SC .X. SA in baza Contractului nr..X./18/06/2008.

c) de asemenea, s-a constatat aceeaasi deficienta ca si in anul 2009, referitoare la deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta prestarilor de servicii de paza in suma de .X. lei, facturate de SC .X. SRL.

d) in perioada 2009 - 2010 societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal reprezentand cheltuieli de sindicat in suma de .X. lei si respectiv .X. lei pe care le-a luat in considerare la calculul profitului impozabil si pentru care avea obligatia calcularii taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de .X. lei si respectiv .X. lei, potrivit prevederilor art.128 pct. 6 alin. (15) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, s-a constatat ca societatea nu a inclus in decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii aprilie 2010 suma de .X. lei si nici in decontul aferent lunii aprilie 2011 suma de .X. lei.

Fata de cele constatate s-a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata aferenta anului 2010, stabilindu-se o diferenta de TVA suplimentara in suma de **.X. lei** si un debit suplimentar aferent lunii aprilie 2011 in suma de **.X. lei**.

Astfel, pentru perioada 2007-2010 organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei + .X. lei+.X.+ .X. -.X. lei taxare inversa).

In conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru debitul suplimentar in suma de .X. lei s-au calculat majorari de intarziere in suma totala de .X. lei, astfel:

- pentru suma de .X. lei pana la data de 20.03.2012 :
- avand in vedere Decizia nr.X/12/2008 prin care SC .X. SA intra in grupul fiscal cu data de 01.01.2009 si conform prevederilor art.160 pct.82 alin.(9) si alin.(10) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pentru suma de .X. lei reprezentand taxare inversa s-au calculat majorari de intarziere pana la data de 01.01.2009.

Impozit pe profit

Perioada verificata: 01.01.2007-31.12.2010

Pe anul 2007

1. S-a constatat ca societatea a incheiat Contractul nr..X./26/08/2005 cu SC .X. SA avand ca obiect executarea lucrarilor de intretinere si reparatii pentru utilajele si echipamentele beneficiarului.

Pentru lucrarile executate, pe langa contravaloarea acestora prestatorul urma sa primeasca un comision de succes care era conditionat de incadrarea in termenul de executie si in bugetul stabilit pentru fiecare lucrare.

In urma verificarii prin sondaj a documentelor puse la dispozitia organului de control s-a constatat ca societatea a acordat comisionul de succes in valoare totala de .X. lei prestatorului desi acesta nu a respectat prevederile contractuale asa cum rezulta din documentele anexate la urmatoarele facturi primite de SC .X. SA :

- factura nr..X./23/02/2007 bonus acordat .X. lei
- factura nr..X./01/03/2007 bonus acordat .X. lei
- factura nr. .X./24/05/2007 bonus acordat .X. lei

In timpul controlului, suma de .X. lei reprezentand bonusuri acordate a fost considerata la stabilirea profitului impozabil/pierderii fiscale ca o cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit art.19 alin.(1) coroborat cu art.21 alin.(1) si pct.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.44/2004.

2. S-a mai constatat ca la data de 31 decembrie 2007, societatea inregistreaza pe cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, dobanzi achitate catre .X. ELVETIA in suma de .X. lei.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.115 si art.116, aspect tratat la capitolul Impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a considerat din suma totala de .X. lei drept cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil suma de **.X. lei**, rezultand o diferenta de **.X. lei** reprezentand penalitati nedeductibile din punct de vedere fiscal.

3. De asemenea, s-a mai constatat ca in perioada septembrie – decembrie 2007 societatea nu a emis facturi conform contractului de inchiriere incheiat cu SC .X. .X., in suma totala de .X. lei, desi aportul in natura la capitalul social al acestei societati s-a realizat in aprilie 2008 asa cum rezulta din cererea de inscriere de mentiuni emisa de ONRC .X. sub nr..X./14/04/2008, aspect relatat si la capitolul privind taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscala.

Fata de cele constatate pe anul 2007 s-a majorat pierdere fiscala cu suma de **.X. lei**.

Pe anul 2008

1. S-a constatat ca societatea a inregistrat in anul 2008 cheltuieli privind dobanzi si penalitati facturate de catre .X. Elvetia in suma totala de .X. lei, luandu-le in considerare la calculul profitului/pierderii fiscale. In baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) coroborate cu prevederile art.115 si art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in timpul controlului din aceasta suma s-a considerat ca nedeductibila fiscal suma de .X. lei reprezentand penalitati.

2. In luna decembrie 2008, societatea inregistreaza investitii efectuate la obiectivele care au constituit aport de capital la SC .X. .X. SRL asa cum rezulta din cererea de inscriere de mentiuni eliberata de ONRC, fara a lua in considerare faptul ca aceasta detine dreptul de proprietate asupra activelor. Contravaloarea investitiei inregistrate de SC .X. in baza facturilor emise de SC .X. SA nr..X. si nr..X./12/2008 este in suma de .X. lei. Intrucat societatea detinea in patrimoniu aceste mijloace fixe la care a efectuat investitii, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea avea obligatia recuperarii de la SC .X. .X. a sumei de .X. lei.

De asemenea, societatea a incheiat Contractul de inchiriere cu SC .X. .X. nr..X./18/12/2003 si act aditional nr.X/15/05/2007 prin care locatorul primeste in folosinta (SC .X. .X.) rezervoarele .X., .X., .X.,V1/1, V10 in schimbul chiriei in suma de .X. lei/luna. La data de 14/04/2008, conform incheierii nr..X. emisa de ONRC .X., are loc majorarea capitalului social al SC .X. .X. prin aportul in natura al SC .X. SA, aport ce cuprinde si contravaloarea celor X rezervoare. In perioada septembrie 2007 - martie 2008, societatea nu a mai emis facturi pentru chiria celor X rezervoare, desi acestea erau utilizate de SC .X. .X.. Contravaloarea chiriei in perioada **ianuarie-martie 2008** este in suma de .X. lei. Astfel in timpul controlului suma de .X. lei (.X. + .X.) reprezentand venituri din recuperarea costului investitiilor si prestari de servicii de inchiriere bunuri, a fost luata in considerare la calculul profitului/pierderii fiscale conform prevederilor art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. In anul 2008 societatea este beneficiara prestatiilor de servicii de mentenanta si modernizare mijloace fixe realizate de SC .X. SA in baza Contractului nr..X./26/08/2005. Conform prevederilor art.3.2 alin.2 lit.a) din contractul mai sus mentionat SC .X. acorda comision de succes (bonus) in procent de 10% din buget daca lucrarile erau realizate in termenul prevazut. S-a constatat ca societatea a acordat acest comision desi termenul de executie a fost depasit asa cum rezulta din procesele verbale de receptie anexate la facturile emise, astfel:

- Factura nr..X./07/02/2008 bonus .X. lei

- Factura nr..X./05/05/2008 bonus .X. lei
 - Factura nr..X./05/06/2008 bonus .X. lei
 - Factura nr..X./05/06/2008 bonus .X. lei
- Total .X. lei.

Suma de **.X. lei** reprezentand bonus acordat furnizorului fara a respecta termenii contractuali a fost considerata de organele de inspectie fiscala ca o cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4. La data de 01.05.2008 societatea incheie Contractul nr.X cu SC .X. SA avand ca obiect "servicii de consultanta financiara, management, audit intern, resurse umane, marketing, relatii publice, comercial, planificare si controlul riscului, juridic, in domeniul activitatii corporatiste si bancare".

Tarifele sunt prezentate in anexa la contract care contine tariful orar pe fiecare departament. Pentru servicii suplimentare celor specificate in anexa la contract, furnizorul stabileste tarife in avans calculate pe baza costului efectiv al prestarii.

In perioada mai-decembrie 2008, furnizorul a emis facturi pentru serviciile prestate conform tarifelor stabilite prin contract precum si contravaloarea unor cheltuieli indirecte si marja de profit de 10%, desi pretul pentru serviciile prestate era ferm, respectiv tarif orar pe fiecare departament. Valoarea lunara a acestor cheltuieli indirecte era alocata apoi procentual pentru fiecare departament fara a justifica cuantumul si continutul acestora. Contravaloarea acestor cheltuieli indirecte pentru care societatea nu detine documente justificative si care exced pretul ferm stabilit prin contract, precum si marja profitului este in suma de .X. lei.

In timpul controlului suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli indirecte si marja profit care nu au la baza documente justificative si nu se incadreaza in prevederile contractuale a fost considerata la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale ca o cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit.m) pct.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

5. In lunile octombrie si decembrie 2008 societatea inregistreaza cheltuieli cu publicitatea facturate de SC .X. SA in valoare totala de **.X. lei** conform facturilor nr..X./31/10/2008 si nr. .X./19/12/2008. Conform prevederilor contractuale, pct .3.5 si art.12.4 din contractul detaliat SC .X. SA apeleaza la serviciile SC .X. .X. SRL pentru realizarea unor servicii publicitare in media, servicii pe care le refactureaza SC .X. SA.

Societatea verificata nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele incheiate cu tertul, desi societatea avea dreptul de acces la aceste contracte, acordul sau privind serviciile care vor fi prestate si costul acestora,

documente justificative din care sa rezulte ca societatea verificata a fost unicul beneficiar avand astfel obligatia decontarii in intregime a acestora.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca anexele la facturile emise de SC .X. SA contin doar copii dupa facturile emise de tert pe care sunt inscise denumirea serviciilor prestate si numarul contractelor in baza carora au fost efectuate (ex. contractele din X/2007 si X/2008). Din materiale publicitare realizate de SC .X. SRL puse la dispozitie de societate a rezultat ca aceasta a avut ca obiect promovarea grupului ".X.", contravaloarea serviciilor prestate fiind suportate in intregime de catre SC .X. SA fara a se proceda la departajarea pe fiecare societate din cadrul grupului.

Suma de .X. lei reprezentand cheltuieli publicitate a fost considerata de organele de inspectie fiscala cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1) si art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele constatate pe anul 2008 s-a majorat pierderea fiscala cu suma de **.X. lei.**

Pe anul 2009

1. S-a constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma totala de **.X. lei** reprezentand managementul asigurat de SC .X. SA .X..

In timpul controlului, suma de .X. lei reprezentand cheltuieli indirecte si marja de profit care nu au la baza documente justificative si nu se incadreaza in prevederile contractuale a fost considerate la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale ca o cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) pct. 48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. De asemenea societatea inregistreaza in anul 2009 cheltuieli privind dobanzi si penalitati facturate de catre .X. Elvetia in suma totala de .X. lei luandu-le in considerare la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale. Avand in vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.b) coroborate cu art.115 si 116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in timpul controlului din aceasta suma s-a considerat ca nedeductibila din punct de vedere fiscal suma de .X. lei reprezentand penalitati.

3. In perioada septembrie-decembrie 2009 societatea a procedat la efectuarea unor lucrari in perioada de oprire a instalatiilor din rafinarie. Lucrarile au fost executate de SC .X. SRL si au cuprins atat lucrari de modernizare cat si de mentenanta cu buget defalcat conform comenzii lansate in luna iulie 2009. La finalizarea lucrarilor prestatorul a emis facturi distincte pentru lucrari de modernizare si de mentenanta.

Astfel, s-a constatat:

- inregistrarea eronata a unor lucrari de modernizare pe cheltuieli cu reparatiile in suma de **.X. lei**;

- acordarea bonusului in suma de .X. lei furnizorului desi acesta nu a respectat prevederile contractuale referitoare la neacordarea acestuia in cazul depasirii bugetului alocat pentru mentenanta.

Prin inregistrarea eronata a sumei de .X. lei pe cheltuieli deductibile s-au incalcat prevederile art.24.alin.(3) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

De asemenea, prin inregistrarea cheltuielilor cu bonusul in suma de .X. lei acordat eronat s-au incalcat prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele constatate pe anul 2009 s-a diminuat pierderea fiscala cu suma de **.X. lei**.

Pe anul 2010:

1. S-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli in suma totala de **.X. lei** reprezentand managementul asigurat de SC .X. SA .X..

In timpul controlului suma de .X. lei reprezentand cheltuieli indirecte si marja profit care nu au la baza documente justificative si nu se incadreaza in prevederile contractuale a fost considerata la calculul profitului/pierderii fiscale ca o cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal potrivit prevederilor art.11 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) pct.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele constatate pe anul 2010 s-a diminuat pierderea fiscala cu suma de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat un volum mare de tranzactii derulate in perioada 2007-2008 intre SC .X. SA .X. si o alta companie afiliata a grupului, precum si cu societatea mama, potrivit prevederilor art.79 alin.2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare s-a solicitat intocmirea si prezentarea dosarului preturilor de transfer pentru tranzactiile care necesita analiza conform prevederilor legale.

In timpul inspectiei fiscale s-a solicitat cu adresele nr..X./17/01/2011 si nr..X./16/02/2011 intocmirea dosarului preturilor de transfer pentru perioada 2007-2008 si prezentarea acestuia la data de 21.04.2011.

In urma analizei dosarului preturilor de transfer, pentru clarificarea unor aspecte privind selectia, calculul si analiza indicatorilor, organul de inspectie fiscala a solicitat clarificarea acestor aspecte prin adresa din data de 09.02.2012 si revenire cu adresa nr..X./02/04/2012, Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala Serviciul Transfer Preturi din cadrul ANAF.

Intrucat pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala nu s-a primit raspuns de la DGCIF Serviciul Transfer Preturi, nu s-a procedat la finalizarea analizei dosarului preturilor de transfer, stabilindu-se ca la data primirii clarificarilor solicitate prin adresa mai sus mentionata, daca vor exista elemente care vor influenta constatările, sa fie luate in considerare la o reverificare fiscala conform prevederilor legale.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE`

Referitor la aspectele procedurale, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte cu privire la nulitatea actelor administrative incheiate de organele de inspectie fiscala, invocata de contestatoare pentru nerespectarea prevederilor art.104 alin.(2), art.107 alin.(4) si art.109 alin.(2) coroborate cu prevederile art.105 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la durata inspectiei fiscale, obligatia organelor de inspectie fiscala de a exprima prin raportul de inspectie fiscala opinia motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere formulat de societate, etc .

In fapt, organele de inspectie fiscala au efectuat o inspectie fiscala generala la SC .X. SA in baza Avizului de inspectie fiscala nr..X./30.10.2009 si adresei nr..X./16.02.2011.

Inspectia fiscală a fost înscrisă în Registrul unic de control seria A nr..X. la poziția nr.X si s-a efectuat în perioada 18.02-11.04.2010, 17.04-27.04.2010, 06.05-28.07.2010, 03.08-05.12.2010, 09.12.2010-26.01.2011, 03.02-14.03.2011, 17.03-01.05.2011, 11.05-07.06.2011, 10.06-12.07.2011, 14.07-01.11.2011, 08.11-23.11.2011, 29.11-06.12.2011, 14.12-28.12.2011, 31.01.2012-29.03.2012, la domiciliul fiscal al societatii.

Societatea a solicitat amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale, conform adresei nr..X./02/11/2009 inregistrata la ANAF - DGAMC sub nr..X./13/11/2009, pana la data de 15.02.2010.

In baza referatului nr..X./28.12.2010, contribuabilul este instiintat prin adresa nr..X./28.12.2009 ca solicitarea de amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale a fost aprobata. Prin adresa nr..X./16/02/2010, societatea este informata de reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 17.02.2010.

Contestatoarea invoca nulitatea actelor administrative atacate pentru incalcarea de catre organele de inspectie fiscala a art.104 alin.(2), art.105 alin.(2),

art.107 alin.(4) si art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare sustinand ca organele de inspectie fiscala au depasit termenul maxim de sase luni prevazut pentru desfasurarea inspectiei fiscala si nu si-au exprimat prin raportul de inspectie fiscala opinia motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de societate.

In drept, potrivit art.104 alin.(2), art.105 alin.(2), art.107 alin.(4) si art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

ART. 104

Durata efectuării inspectiei fiscale

[...]

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

[...]

ART. 105

Reguli privind inspectia fiscală

(2) Inspectia fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspectiei fiscale.

ART. 107

Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspectiei fiscale asupra constatărilor rezultate din inspectia fiscală.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspectiei fiscale.

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmește la finalizarea inspectiei fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 107 alin. \(4\)](#), raportul de inspectie fiscală cuprinde și opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, in conformitate cu prevederile art.102 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul a fost instiintat de inceperea unei inspectii fiscale generale pentru perioada 2007-2008 prin

Avizul de inspectie fiscala nr..X./30.10.2009. La data de 16.02.2011 prin adresa nr..X. s-a comunicat contribuabilului extinderea perioadei supusa inspectiei fiscale generale pentru perioada 2009-2010, prelungindu-se astfel si durata inspectiei fiscale.

Organul de soluționare a contestației mai reține faptul că termenul prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspectiei fiscale este unul de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia neatrăgând decăderea organelor de inspectie fiscală din dreptul de a efectua inspectia fiscală. De aceea legiuitorul a prevăzut la art. 105 alin. (2) din același act normativ că *inspectia fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspectiei fiscale*, contestatara neinvocând nicicum că organele de inspectie fiscală nu au utilizat eficient timpul destinat inspectiei fiscale.

În ceea ce privește prevederile art.107 alin.(4) și art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se reține că societatea a fost informată asupra constatarilor rezultate din inspectia fiscala conform art.107 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 și a depus în scris punctul de vedere prevăzut de art.107 alin.(4) din același act normativ.

Intrucât, atât la discutia finală din data de 26.03.2012 cât și în punctul de vedere exprimat în scris, transmis organului de inspectie fiscala în data de 28.03.2012, societatea nu a prezentat documente și informații noi în motivarea obiecțiilor, au fost menținute constatările și consecințele fiscale ale inspectiei fiscale generale.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că pe parcursul inspectiei fiscale societatea verificată a beneficiat de asistență de specialitate din partea consultantului SC .X. SA și a X, conform prevederilor art.106 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare .

Cu privire la invocarea nulității actelor administrative fiscale atacate pentru încălcarea prevederilor art.104 alin.(2), art.105 alin.(3) și art.107 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin și următoarele:

Potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

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

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr. .X./29.03.2012 nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât :

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Se reține ca, în raportul de inspecție fiscală au fost menționate datele în care echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la sediul contribuabilului și a efectuat verificarea.

Având în vedere cele prezentate se reține ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, ca urmare a nerespectării de către acestea a prevederilor art.104 alin.(2), art.105 alin.(2), art.107 alin.(4) și art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. PE FONDUL CAUZEI

B1. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente:

1. Cu privire la impozitul aferent veniturilor obținute din România de .X. Anglia, .X., X Inc și .X. Inc California SUA, în suma de .X. lei, .X. lei și .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au procedat legal la impozitarea cu 15% a platilor efectuate în perioada 2007-2010 de SC .X. SA către aceștia, în condițiile în care

societatea nu a constituit, nu a declarat si nu a virat la bugetul de stat niciun impozit cu retinere la sursa aferent veniturilor respective.

In fapt, SC .X. SA .X. a incheiat Contractul nr.132/2006 cu “.X.”- Anglia avand ca obiect *“Prestarea de Servicii Tehnice”* si *“Suport pentru Imbunatatirea Profitului si pentru Proiect”* si cu .X. X - SUA *Contractele de prestari servicii de consultanta nr.RR .X./27/09/2006, nr.X/20/04/2007 si nr.RR X/09.09.2008,* avand ca obiect *“implementarea Programului de imbunatatire NCM3 ce va ajuta pe .X. sa maximizeze profitul din investitii si potentialul economic general al Platformei Petromidia”*.

De asemenea, societatea a incheiat Contractul nr.X/2004 cu .X. din SUA si Contractul nr.X/27/03/2007 cu .X. Inc California din SUA pentru achizitia unor licente si intretinere software.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata 2007-2010 SC .X. SA .X. nu a calculat, retinut si virat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de cele patru persoane juridice nerezidente, incalcanad astfel prevederile art.7 alin.(1) lit.d) si lit.j), art.7 pct.15 si pct.28, art.115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.115 pct.2 alin.9) si alin.10) din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile Decretului nr.26/1976 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Regatului Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord cu privire la evitarea dublei impuneri a impozitelor pe venit si castigurile de capital si ale Decretului nr.238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul R.S.Romaniei si guvernul S.U.A. privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziuni fiscale asupra veniturilor si au impozitat cu 15% venituri obtinute din Romania in perioada 2007 -2010 de .X., .X., .X. si .X. din SUA, stabilind prin decizia de impunere contestata impozit suplimentar de plata pe veniturile nerezidentilor in suma de **.X. lei, .X. lei si .X. lei.**

Societatea sustine ca in baza prevederilor contractuale si a relatiei comerciale desfasurate, prestatiile in cauza au constat in servicii de asistenta tehnica reala si de consultanta, servicii ce nu puteau da nastere unui transfer de drepturi de proprietate intelectuala sau transfer de know-how, dupa cum in mod indirect sustine echipa de inspectie fiscala in cuprinsul raportului de inspectie fiscala.

De asemenea, societatea considera ca a aplicat un tratament fiscal corect in ceea ce priveste neimpozitarea la sursa a veniturilor obtinute din Romania de catre .X. si .X., intrucat acestea nu pot fi clasificate ca reprezentand redevente, conform legislatiei fiscale in vigoare in perioada verificata, intrucat a achizitionat

licențele de la cei doi furnizori pentru uzul intern destinat exclusiv operării acestora, iar softurile achiziționate nu au fost destinate revanzării.

In drept, potrivit prevederilor art.113, art.114 și art.115 alin.(1) lit.d) și lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„ART. 113

Contribuabili

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

ART. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, **se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.**

ART. 115

Venituri impozabile obținute din România

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

d) redevențe de la un rezident;

[...]

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

La art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene se prevede ca:

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

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

La art.12 pct.1, pct.2 și pct.4 din Decretul nr.26/1976 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord cu privire la evitarea dublei impuneri a impozitelor pe venit și castigurile de capital se prevede:

“1. *Redevențele provenind dintr-un stat contractant, plătite unui beneficiar efectiv, care este rezident al celuilalt stat contractant, pot fi impuse în acel celălalt stat.*

2. *Totuși, aceste redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelu stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depăși **15 la suta din suma brută a redevențelor.***

[...]

4. *Termenul redevențe, așa cum este folosit în prezentul articol, indică plățile de orice natura primite drept compensație pentru folosirea sau concesiunea folosirii oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice (inclusiv filmele de cinematograf și filmele sau benzile magnetice destinate emisiunilor de televiziune sau radio), a oricărui brevet de*

invenție, mărci de fabrica, de comerț, desen sau model, plan, a unei formule sau a unui procedeu secret ori pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific ori pentru informații privind experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.12 alin.(1), alin.(2) si alin.(3) lit.b) din Decretul nr.238/1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul R.S.României si guvernul S.U.A. privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziuni fiscale asupra veniturilor, se prevede ca:

“(1) Redevențele obținute de un rezident al unuia dintre statele contractante din surse situate în celălalt stat contractant pot fi impuse în ambele state contractante.

*(2) Redevențele obținute de către un rezident al unuia dintre statele contractante din surse situate în celălalt stat contractant nu vor fi impozitate de către celălalt stat contractant cu o cotă care depășește 10% din suma brută a redevențelor culturale sau cu o cotă care depășește **15% din suma brută a redevențelor industriale.***

(3) În vederea aplicării prezentului articol:

[...]

b) Redevențele industriale sunt plățile de orice fel făcute pentru considerentul folosirii sau dreptului de a folosi brevete, desene, modele, planuri, procedee sau formule secrete, mărci de fabrica sau alta proprietate asemănătoare ori drepturi sau pentru cunoștințe, experiența, îndrumări practice (know-how).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, nerezidenții care obțin venituri impozabile din România de natura redevențelor, serviciilor de management sau de consultanță din orice domeniu, etc. au obligația de a plăti un impozit ce se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute, in conformitate cu prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de România cu tarile ai caror rezidenti sunt.

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

La art .7 alin.(1) pct.15 si pct.28 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt definiti termenii de know-how si redeventa, astfel:

„(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:[...]

15. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă

ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;

[...]

28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură **pentru folosirea ori dreptul de folosință** al oricăruia dintre următoarele:

[...]

b) orice brevet, invenție, inovație, **licență**, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau **procedeu de fabricație ori software**.

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

[...]

e) orice know-how;

Prin HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la aplicarea art.115 din codul fiscal, la pct.2 alin. (9) și alin.(10), se prevad următoarele:

“(9) În cazul unui contract care implică folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, precum și transferul unei alte proprietăți sau altui serviciu, suma care trebuie plătită conform contractului trebuie să fie împărțită, conform diverselor porțiuni de contract, pe baza condițiilor contractului sau pe baza unei împărțiri rezonabile, fiecărei porțiuni aplicându-i-se tratamentul fiscal corespunzător. **Dacă totuși o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.**

(10) Este considerată redevență și suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului. În același timp vânzătorul nu joacă nici un rol în aplicarea cunoștințelor puse la dispoziție cumpărătorului și nu garantează rezultatele aplicării acestora.

(11) În cazul contractului de prestări de servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru executarea unei lucrări pentru cealaltă parte, suma plătită nu constituie redevență.”

Se retine ca potrivit prevederilor legale invocate este considerata redeventa orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al unui brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software precum si suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului.

Astfel, contractul de know-how presupune ca una din parti este de acord sa transmita celeilalte parti pentru folosul propriu cunostinte si experiente speciale care nu sunt cunoscute de catre public.

Dacă o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Intre SC .X. SA si .X. .X., companie engleza avand sediul social in Anglia s-a incheiat Contractul RR..X./27.07.2006 cu caracter "peren" avand ca obiect urmatoarele:

"6. *Lucrarile .X..Durata.*

6.1. *Parteneriatul avand ca obiect Servicii tehnice,...consta in doua elemente distincte care sunt denumite "Prestarea de Servicii Tehnice" si "Suportul pentru imbunatatirea Profitului si pentru Proiect"*

6.1.1. *Prestarea de Servicii Tehnice" si initiativele privind "Suportul pentru imbunatatirea Profitului si pentru Proiect", care nu includ categoriile de livrabile D,E,F,G sau H vor fi interpretate ca servicii de asistenta tehnica si nu vor fi considerate a determina un transfer de know-how sau de drepturi de proprietate intelectuala, in combinatie cu Serviciile respective.*

8.1 *Pentru lucrarile realizate de .X., .X. va platii dupa cum urmeaza:*

a) *Furnizarea de servicii Tehnice:.X. Euro pe an...*

b) *Suportul initial pentru Imbunatatirea Profitului si pentru Proiect- Total .X. Euro.*

c) *Suportul ulterior pentru Imbunatatirea Profitului si pentru Proiect: Dupa cum va fi detaliat in Comenzi.*

[...]

8.8. *.X. va suporta toate impozitele retinute la sursa, daca va fi cazul, calculate la platile efectuate de Romania in temeiul Contractului, impreuna cu toate anexele sale, pe care .X. ar fi obligata sa le retina si sa le vireze catre Guvernul Romaniei in numele .X. in conformitate cu Acordul de Evitare a Dublei Impuneri dintre Romania si Regatul Unit si cu legislatia romana (spre exemplu: **impozit pe venit retinut la sursa din plata redeventelor**). In acest caz, .X. va primi diferenta dintre valoarea totala a facturii si impozitul retinut la sursa. .X. ii va*

furniza un certificat care sa ateste plata impozitului in Romania, in baza caruia furnizorul va solicita credit fiscal in tara de rezidenta.

[...]

10.3. Toate documentele furnizate de .X. lui .X. in temeiul prezentului Contract (incluzand fara limitare, rapoarte, recomandari sau materiale si continutul acestora) vor deveni proprietatea .X. imediat dupa ce ele sunt transmise de .X. lui .X. **.X. nu va utiliza, dezvalui sau permite vreunei terte sa utilizeze vreo informatie, data sau procedura furnizata de .X. lui .X. in cadrul serviciilor prestate conform prezentului Contract, decat in scopuri precise pentru care ele sunt transmise de .X.. Fara a limita interdictia de mai sus, .X. nu va publica, promulga sau comunica unui tert[...] sau utiliza in orice mod in declaratii sau afirmatii din documente publice sau partial publice precum prospecte, declaratii privind rezervele sau documente similare, nici un rezultat, afirmatie sau opinie exprimata de .X. fata de .X.. Fara a avea acordul scris, expres si prealabil al .X..**

[...]

10.4. **Pentru a evita indoiala, .X. recunoaste ca rapoartele si livrabilele furnizate de .X. ar putea contine materiale confidentiale sau ca facand obiectul unui drept de proprietate intelectuala. Nimic din prezentul Contract nu cuprinde intentia ca dreptul asupra oricarei proprietati intelectuale, cu exceptia dreptului de folosinta prevazut la art.10.3, asupra acestor informatii sau metodologii, sa fie transferat lui .X. odata cu dreptul de proprietate asupra documentelor. Toate drepturile de proprietate intelectuala detinute de .X. inainte de inceperea serviciilor vor ramane ale lui .X.”**

Potrivit **Propunerii tehnice pentru furnizarea unui parteneriat avand ca obiectiv servicii tehnice .X.** **“se angajeaza la un transfer de tehnologie pe termen lung si la pregatirea echipei .X. pentru a-i permite staff-ului rafinarii .X. sa adopte acest proces si sa actioneze in sensul unei continue imbunatatiri.**

[...]

Calificarile unice ale .X. cu privire la realizarea acestora sunt detaliate in Sectiunea 2 a acestui document; totusi disponibilitatea programului .X. aparinand lui .X. pentru simularea ampla, neliniara a proceselor de rafinarie, proiectand factori si constrangerile economice reprezinta un element deosebit de important. Ca parte a proiectului actual .X. a construit deja modele de simulare ampla a proceselor de rafinarie pentru operarea curenta si viitoare si le va mentine ca parte a parteneriatului cu .X.

[...]

Consultantii nostrii au o vasta experienta si competenta cu privire la fiecare aspect al operatiunilor de .X., planificarea si desingn.

[...]

Aceasta experienta cuprinde o gama larga de configuratii si proiecte de procese, ceea ce asigura o baza ampla de cunostinte din care .X. furnizeaza suportul tehnic.

[...]

Metodologie, instrumente si tehnici

.X. urmeaza o tehnologie unica, riguroasa, dar directa pentru dezvoltarea si implementarea oportunitatilor de Imbunatatire a Profitului.

[...]

*De-a lungul acestui parteneriat, **consultantii .X. vor transfera catre staff-ul lui .X. cunostinte privind metodologiile dovedite, in asa fel incat imbunatatirea continua sa devina o practica standart in cadrul procedurilor comerciale ale rafinarii** ”*

PARTENERIATUL AVAND CA OBIECTIV SERVICII TEHNICE, pct.3 din anexa la contract cuprinde:

3.1. Activitatile Pregatitoare ale Programului

3.3. Imbunatatirea Proactiva a Profitului/Initiativele de Dezvoltare a Proiectului care cuprinde “Metodologia unica a .X. pentru imbunatatirea profitului expusa intr-o diagrama prezentata detaliat printre altele , potrivit anexei la contract.

3.4 Suportul de Solutionare Reactiva a Problemelor de la Distanta

3.5 Suportul pentru Aplicatia .X.

- 3.5.1. Dezvoltarea Fluxului Tehnologic al Rafinarii si Mentenanta – “Ca parte a furnizarii de servicii Tehnice, .X. va mentine o copie a fluxurilor tehnologice de rafinarie Curente si Viitoare .X.;

- 3.5.2 Conversia Modelelor de Unitati – “.X. va utiliza tehnologia REF-SIM, [...] pentru suportul de modelare a proceselor pentru unitatile de Reformare, FCC, Hidrotratare, Diesel, [...]. Aceste modele opereaza in mediul fluxurilor tehnologice de rafinarie .X.. Acestea vor fi mentinute ca parte a Furnizarii de Servicii Tehnice;”

3.6. Suport pentru planificarea productiei; - “.X. se va putea folosii de combinatia dintre vasta resursa de experienta a .X. in consultanta privind planificarea rafinarii[...].

3.7.Licenta pentru .X. si Modelul Unitate de Conversie si MSU

“Pentru a facilita transferul de tehnologie si know-how catre stafful .X., urmare a implementarii etapizata a .X. si modelele de conversie a unitatilor vor fi furnizate pentru o perioada de cinci ani. Vor fi furnizate licentele Software si Programul de Intretinere a Software-ului .X. si Programul de .X..”

Suportul pentru imbunatatirea profitului si pentru proiect, are ca obiectiv initiative care includ o selectie de livrabile detaliate in contract cu privire la care **“.X. recunoaste ca rapoartele si livrabilele furnizate de .X. ar putea contine materiale confidentiale”**.

Din analiza prevederilor Contractului nr.RRX/27.07.2006 incheiat intre SC .X. SA si .X. X cu sediul social in Anglia, citate partial si in cuprinsul prezentei decizii se retine ca prevederile acestuia se refera in principal si in ceea mai mare

parte "la transferul de tehnologie si know-how" catre SC .X. SA, asa cum este specificat in mod expres si prin contract si anexele la acesta, a informatiilor cu privire la experienta industrială, comercială si științifică necesară pentru fabricarea produselor obtinute din prelucrarea titeiului detinute de .X. X urmare unei vaste experiente in acest domeniu, (ex."programului X aparinand lui .X. pentru simularea ampla, neliniara a proceselor de rafinarie") si cu privire la care, conform prevederilor stipulate in contract, **.X. nu va utiliza, dezvalui sau permite vreunei terte sa utilizeze vreo informatie, data sau procedura furnizata de .X. lui .X. [...]**, respectiv nu este permisa dezvăluirea către alte persoane fără autorizația persoanei care a furnizat aceste informații.

Totodata "**.X. recunoaste ca rapoartele si livrabilele furnizate de .X. ar putea contine materiale confidentiale**".

Prin urmare sumele prevazute prin contract a fi platite de SC .X. SA catre .X. X sunt aferente folosirii si dreptului de a folosii experienta, tehnologia, a proiectelor, desenelor, procedeeleor de fabricatie a produselor obtinute din prelucrarea titeiului, software, etc. detinute de .X. X si puse la dispozitia SC .X. SA, intrunind intru totul caracteristicile redeventei asa cum este definita in legislatia interna si in conventiile de evitare a dublei impuneri.

Asadar, prestarile de servicii invocate de companie ca fiind scutite de plata impozitului pe veniturile nerezidentilor se refera la **Propuneri tehnice pentru furnizarea unui parteneriat avand ca obectiv servicii tehnice .X.** prin care conform prevederilor stipulate in contract, .X. "**se angajeaza la un transfer de tehnologie pe termen lung si la pregatirea echipei .X. pentru a-i permite staff-ului rafinarii .X. sa adopte acest proces si sa actioneze in sensul unei continue imbunatatiri**", ceea ce denota faptul ca in speta este vorba de un transfer de "know-how".

Mai mult, se retine ca prin contractul mentionat mai sus partile au prevazut in mod expres, la pct.8.8, faptul ca, .X. va suporta toate impozitele retinute la sursa, calculate la platile efectuate de Romania in temeiul Contractului, impreuna cu toate anexele sale, pe care .X. ar fi obligata sa le retina si sa le vireze catre Guvernul Romaniei in numele .X. in conformitate cu Acordul de Evitare a Dublei Impuneri dintre Romania si Regatul Unit si cu legislatia romana, spre exemplu: **impozitul pe venit retinut la sursa din plata redeventelor**, prevederi pe care conform constatarilor organelor de inspectie fiscala SC .X. SA nu le-a respectat in cazul in speta.

Potrivit prevederilor aceluiasi pct.8.8 din contract SC .X. SA avea posibilitatea sa retina din valoarea totala a facturii externe impozitul cu retinere la sursa datorat bugetului de stat, iar potrivit legislatiei in vigoare sa solicite autoritatii fiscale un certificat in baza caruia furnizorul avea posibilitatea sa obtina credit fiscal in tara de rezidenta.

Intrucat societatea contestatoarea a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatul de rezidenta fiscala, acestea au aplicat prevederile Decretului nr.26/1976 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul Republicii Socialiste

Romania si guvernul Regatului Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord cu privire la evitarea dublei impuneri a impozitelor pe venit si castigurile de capital si au impozitat veniturile obtinute de .X. din Romania aplicand prevederile art.12 pct.1, pct.2 si pct.4 din Conventie.

Avand in vedere clauzele Contractului nr.RR.X/27.07.2006 incheiat intre SC .X. SA si .X., companie engleza avand sediul social in Anglia, si anexele la acesta, aflate in copie la dosarul contestatiei, prevederile legale invocate mai sus coroborate cu prevederile Decretului nr.26/1976 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Regatului Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord cu privire la evitarea dublei impuneri a impozitelor pe venit, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la impozitarea cu 15% a sumelor obtinute din Romania in perioada 2007 – 2010, de persoana juridica nerezidenta .X. X, reprezentand, asa cum se prevede si in conventie, drept plăți primite drept compensație pentru folosirea de catre SC .X. SA a unor informații privind experiența în domeniul industrial a persoanei juridice nerezidente, .X. X si cu privire la care contestatoarea nu face dovada ca au fost impozitate in celalalt stat contractant, respectiv in Anglia .

Se retine de asemenea, ca societatea a incheiat cu .X. - SUA Contractele nr.RRX/27.09.2006 si nr.RR X20.04.2007, avand ca obiect servicii de consultanta realizate de .X. in favoarea Clientului sau descrise la Faza 1 *“Evaluare a Performantelor”* si Faza 2 *“Dezvoltarea Planului de Actiune”* incluzand livrabilele asociate fiecarei etape ale *“Programului NCM3”* din propunerea asociata *“Propunere pentru Programul NCM3”*.

La pct.2 ultimul aliniat din Contractul nr.X/27.09.2006 se prevede ca:

“In cazul in care legea (Conventia de Evitare a Dublei Impuneri) impune retinerea vreunui impozit din categoria impozitelor ce se retin la sursa, impozitul mentionat va fi retinut de Client din Onorariu. Clientul va transmite catre .X. certificatul privind plata unui astfel de impozit.”

Contractul cuprinde prevederi privind confidentialitatea informatiilor stipuland faptul ca: *“Fiecare parte este de acord sa nu dezvaluie nici o informatie Confidentiala apartinand celeilalte parti catre terti, cu exceptia angajatilor implicati in realizarea proiectului, fara acordul prealabil scris al acesteia”* – cap.II pct.3 din contract, precum si prevederi privind DREPTURI DE PROPRIETATE INTELECTUALA – pct.11 din contract unde se prevede ca:

“Orice metoda tehnica, abilitate, inventie ori alt obiect al unui drept de proprietate intelectuala realizat de .X. cu ocazia executarii contractelor, precum si orice rapoarte, recomandari ori alte materiale realizate de .X. in legatura cu executarea contractelor sunt proprietatea exclusiva .X.. Orice astfel de rapoarte, recomandari ori materiale furnizate Clientului sunt pentru folosinta interna a Clientului si nici un raport, recomandare ori material nu va fi publicat ori comunicat

prin nici unui mod vreunei terte, inclusiv, fara a se limita la societatile afiliate clientului, fara permisiunea expresa scrisa a lui .X..”

Aceste prevederi sunt stipulate in mod expres si in Contractele de servicii de consultanta nr.X/BIS/20.04.2007 si nr.X/09.09.2008.

Din lecturarea contractelor incheiate de SC .X. SA cu .X. - SUA si anexele la acesta se retine ca SC .X. SA foloseste cunostintele, experienta si indrumarile practice ale specialistilor .X. – SUA pentru *“Implementarea planului de actiune NCM3 dezvoltat in cele trei faze, NCM3 fiind o metodologie furnizata de .X. lui .X. pentru Masurarea, Managementul si Maximizarea Marjei Nete pentru rafinaria Petromidia, continutul acesteia fiind confidential, destinata exclusiv folosintei si beneficiului clientului, respectiv SC .X. SA, caruia i se adreseaza, indeplinind astfel caracteristicile redeventei asa cum este reglementata prin legislatia interna si Conventia de evitare a dublei impuneri.*

Mai mult, se retine ca potrivit art.115 alin.(1) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare **sunt venituri impozabile obtinute din Romania si veniturile din prestari de servicii de management si consultanta din orice domeniu**, iar potrivit pct.2 alin.(9) din HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dacă o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.

Astfel, se retine ca in cazul in speta chiar daca contractele incheiate cu .X. Associates se numesc contracte de servicii de consultanta si se refera si la astfel de prestari de servicii scopul principal al contractelor il constituie aplicarea la Rafinaria Petromidia a unor metodologii, cunostinte, experiente, sau alte proprietati intelectuale etc, detinute de .X..

Intrucat, contestatoarea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.12 alin.(1), alin.(2) si alin.(3) lit.b) din Decretul nr.238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul R.S.Romaniei si guvernul S.U.A. privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziuni fiscale asupra veniturilor

Avand in vedere cele retinute, clauzele Contractelor nr.RR .X./2006 si nr.RR .X./2007 incheiate cu furnizorul .X. SUA, anexele la acestea, prevederile legale invocate mai sus, coroborate cu prevederile Decretului nr.238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul R.S.R. si guvernul S.U.A. privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziuni fiscale asupra veniturilor, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la impozitarea cu 15% a veniturilor brute obtinute din Romania in perioada 2007 – 2010, de persoana juridica nerezidenta .X..

De asemenea, se retine ca pe perioada supusa inspectiei fiscale societatea a mai avut incheiate Contractul nr.X/2004 cu .X. din SUA si Contractul nr.66/27/03/2007 cu “.X. Inc California” S.U.A. avand ca obiect achizitia unor licente si intretinere software pentru care a prezentat organelor de inspectie fiscala certificate de rezidenta.

Intrucat SC .X. SA .X. nu a calculat si virat impozit pe veniturile obtinute de “.X. inc. si “.X. Inc California” S.U.A., persoane juridice rezidente ale SUA se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile Decretului nr.238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul R.S.R. si guvernul S.U.A., privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, potrivit careia veniturile realizate din Romania de “.X. inc.” si “.X. Inc California” S.U.A. sunt supuse impozitarii cu 15% redeventele obtinute de catre un rezident al unuia dintre statele contractante din surse situate in celalalt stat contractant, redeventele fiind **platile de orice fel facute pentru considerentul folosirii sau dreptului de a folosi brevete, desene, modele, planuri, procedee sau formule secrete, marci de fabrica sau alta proprietate asemanatoare ori drepturi sau pentru cunostinte, experienta, indrumari practice (know-how).**

Astfel, se retine ca atat in cazul veniturilor obtinute din Romania de furnizorul .X. din Anglia si .X. SUA, cat si in cazul veniturilor obtinute de persoanele juridice nerezidente .X. si .X. din SUA organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu prevederile art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv au aplicat cota de impozitare de 15% prevazuta in conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu cele doua state, mai favorabila, fata de cota de 16% prevazuta in legislatia internă.

Prin urmare sustinerea societatii potrivit careia, avand in vedere Contractul nr..X./27.07.2006 incheiat cu furnizorul .X. ce are ca obiect prestarea de servicii de asistenta tehnica, Contractul nr..X./2006 si Contractul nr..X./2007 incheiate cu furnizorul .X. SUA, avand ca obiect prestarea de servicii de consultanta, a aplicat corect prevederile art.118 din Codul fiscal impreuna cu cele ale Normelor metodologice de aplicare a acestuia in ceea ce priveste coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri si a legislatiei Uniunii Europene, intrucat atat .X., cat si .X. sunt rezidenti ai unor state cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri, iar cei doi furnizori au prezentat pentru serviciile prestate certificate de rezidenta fiscala valide pentru perioada in care acestia au obtinut venituri din Romania, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Astfel, detinerea de certificate de rezidenta fiscala valide pentru perioada in care acestia au obtinut venituri din Romania nu presupune neimpozitarea veniturilor brute obtinute ci posibilitatea aplicarii prevederilor din Conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Anglia si respectiv cu SUA.

Societatea sustine ca in baza prevederilor contractuale si a relatiei comerciale desfasurate, prestatiile in cauza au constat in servicii de asistenta tehnica reala si de consultanta, servicii ce nu puteau da nastere unui transfer de drepturi de proprietate intelectuala sau transfer de know-how, iar in vederea determinarii **cuantumului** impozitului cu retinere la sursa datorat in Romania de .X. si .X. a aplicat prevederile art.7 "*Profiturile intreprinderii*", respectiv "*Beneficiile intreprinderii*" cuprinse in cele doua Conventii de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Anglia si respectiv cu SUA, adica nu a aplicat nici un impozit cu retinere la sursa asupra veniturilor obtinute de cei doi nerezidenti.

Se retine ca potrivit art.7 alin.(6) din Decretul nr.238/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul R.S.R. si guvernul S.U.A. privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor "*termenul profituri industriale sau comerciale include, fără ca aceasta sa reprezinte o limitare, venitul obținut din activități manufacturiere, comerciale, bancare, de asigurări, agricole, de pescuit sau minerit, de exploatare a vapoarelor sau avioanelor, de prestare de servicii, de închiriere a bunurilor tangibile (mobile). Acest termen nu include prestarea de servicii personale de către o persoană fizică nici ca angajat și nici cu titlu de liber-profesionist. Acest termen include, de asemenea, orice alt venit legat în mod efectiv de un sediu permanent pe care beneficiarul, fiind rezident al unuia dintre statele contractante, îl are în celălalt stat contractant.*"

Or, in cazul in speta insusi denumirea Contractelor nr..X./2006 si nr..X./2007 incheiate cu furnizorul .X. SUA este de **CONTRACTE DE SERVICII DE CONSULTANTA**, consultanta care potrivit termenilor contractuali a vizat transmiterea unor informatii privind experienta în domeniul industrial. Astfel, furnizorul .X. SUA furnizeaza in baza contractului incheiat, Programul NCM3 cu privire la care se precizeaza in contract ca reprezinta un document confidential destinat exclusiv folosintei si beneficiului clientului caruia ii este adresat, in scopul asistarii clientului in evaluarea posibilitatilor de procurare a programului de Masurare, Gestionare si Maximizare a Ratei Profitului Net descris in acesta, informatiile si metodologiile prevazute in acesta fiind interzisa in mod expres.

Sustinerea societatii ca potrivit contractului incheiat, toate documentele intocmite si furnizate de prestator **sunt proprietatea .X.** si pot fi folosite de acesta in scopuri precise pentru care au fost intocmite de furnizor si in legatura cu furnizarea acestor servicii, contravine prevederilor contractuale citate mai sus, iar la art.10.4 din Contractul nr..X./27.07.2006 incheiat cu .X. se specifica in mod expres ca, "**Toate drepturile de proprietate intelectuala detinute de .X. inainte de inceperea serviciilor vor ramane ale lui .X.**", "**cu exceptia dreptului de folosinta prevazut la art.10.3, asupra acestor informatii sau metodologii**" cu privire la care se stipuleaza in acelasi contract la pct.10.3, ca "*...X. nu va utiliza, dezvalui sau permite vreunei tert sa utilizeze vreo informatie, data sau procedura furnizata de .X. lui .X. in cadrul serviciilor prestate conform prezentului contract, decat in scopuri precise pentru care ele sunt transmise de .X....*".

Prin urmare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea societatii ca pentru prestarile de servicii, .X. respectiv .X., au utilizat cunostintele proprii pentru executarea de lucrari pentru societate si nu s-au angajat sa transfere catre SC .X. SA dreptul de a folosi aceste experiente/cunostinte specifice.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art.115 alin.(1) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, citat mai sus, constituie venituri impozabile obtinute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, **si veniturile din prestarea de servicii de consultanță din orice domeniu**, acestea fiind impozitate cu cota de 15%, mai favorabil, prevazuta in conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Anglia si SUA .

Sustinerea societatii potrivit careia o clauza de confidentialitate, ce se regaseste daca nu intotdeauna, cel mai adesea, in partea finala a unui contract nu este suficienta si definitorie pentru a reincadra platile pentru serviciile prestate ca fiind plati pentru know-how si nu poate sa schimbe natura contractului, atat timp cat din insesi clauzele ce stabilesc obiectul contractului si din conduita partilor nu rezulta vreo intentie de a da nastere unor raporturi de tip transfer de know-how, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere faptul ca pe langa clauza de confidentialitate in cazul contractului incheiat cu .X. se specifica in mod expres faptul ca, .X. se angajeaza la un transfer de tehnologie pe termen lung, iar consultantii .X. vor transfera catre staff-ul lui .X. cunostinte privind metodologiile sale dovedite, iar contractele incheiate cu .X. au un capitol distinct referitor la *DREPTURI DE PROPRIETATE INTELLECTUALA* in care se stipuleaza in mod expres ca orice metoda tehnica, abilitate, inventie ori alt obiect al unui drept de proprietate intelectuala realizat de .X. cu ocazia executarii contractelor, precum si orice rapoarte, recomandari ori alte materiale realizate de .X. in legatura cu executarea prezentului contract sunt proprietatea exclusiva .X., orice astfel de rapoarte, recomandari ori materiale furnizate Clientului fiind pentru folosinta interna a Clientului.

Fata de cele de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au incadrat corect ca redevente platile efectuate de SC .X. SA catre furnizorii sai persoane juridice nerezidente, .X. Anglia si .X. SUA, societatea contestatoare datorand bugetului de stat impozit cu retinere la sursa pe veniturile realizate din Romania de acestia pe perioada 2007 – 2010, in procentul si cuantumul stabilit de organele de inspectie fiscala.

Se retine ca cele stabilite de organele de inspectie fiscala nu contravin prevederilor legii fiscale in vigoare pe perioada verificata, conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele in care respectivele persoane juridice sunt rezidente si nici prevederilor Conventiei model OECD invocata de contestatoare, cu privire la care prin Comentariile la Conventia model OECD transmise de Directia generala de politica si legislatie fiscala in baza Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.1033/2003 privind aplicarea conventiilor de evitare

a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, referitor la art.12 privind impunerea redeventelor, paragraful 2 pct.11 se prevede:

*“Pentru a clasifica ca redevente **platile primite in legatura cu informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific**, paragraful 2 apeleaza la conceptul de “know-how”. [...] In contractul de “know-how”, **una din parti accepta sa impartaseasca celeilalte parti, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau, cunostintele si experienta sa speciala care raman nedezvaluite publicului. Se recunoaste faptul ca donatorului nu i se cere sa joace nici un rol in aplicarea formulelor puse la dispozitia licentiatului si ca acesta nu garanteaza rezultatele aplicarii formulelor respective. De aceea acest tip de contract difera de contractele privind prestarea de servicii, in care una din parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale uzuale pentru executarea de catre ea insasi a unei lucrari pentru cealalta parte.**”*

Chiar daca in baza contractelor incheiate s-au efectuat si lucrari de prestari servicii pe langa impartasirea celeilalte parti a cunostintelor si experientei sale speciale intr-un anumit domeniu, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau si care raman nedezvaluite publicului, potrivit art.115 pct.2 alin. 9) din HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dacă totuși o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.

Faptul ca echipa de inspectie fiscala a admis deductibilitatea la calculul rezultatului fiscal al cheltuielilor privind serviciile prestate de persoanele nerezidente in cauza nu este *“un argument suficient”* pentru a considera ca societatea a efectuat **plati de servicii** catre acesti furnizori, asa cum sustine societatea contestatoare, intrucat si **plata redeventelor** este o cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil.

De asemenea, nu poate fi avuta in vedere in solutionarea favorabila a cauzei nici solutia pronuntata intr-o speta similara de DGSC, prin Decizia emisa in anul 2005 pentru solutionarea contestatiei depusa de societatea „X” cu nr. .X./16.08.2005 invocata de societatea contestatoare in sustinerea cauzei, intrucat potrivit art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, solutionarea fiecărei contestatii in parte se face in raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul respectivei cauze, soluționarea acesteia facandu-se în limitele sesizării.

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:

„ *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 contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoanele juridice nerezidente, .X. Anglia, .X. SUA, .X. din SUA si “.X. Inc California SUA in suma de .X. lei, .X. lei si respectiv .X. lei.

2. In ceea ce priveste stabilirea sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de .X. AG, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita să se pronunțe daca SC .X. SA datoreaza impozit cu retinere la sursa pentru platile efectuate in perioada 2007 - 2010 catre persoana juridica nerezidenta din Elvetia reprezentand dobanzi si costuri de prefinantare, in conditiile in care contestatoarea nu a calculat, nu a retinut si nu a virat la bugetul de stat niciun impozit aferent acestor plati .

In fapt, SC .X. SA in calitate de cumparator a incheiat Contractul nr.RR X/30.01.2007, Contract nr.RR Xbis/17.01.2008 si Contractul nr.RR X/13.03.2009 cu .X. Elvetia in calitate de vanzator, privind vanzarea-cumpararea unor cantitati de materii prime constand in titei, pacura si hidrocarburi condensate prin care se obliga sa achite pe langa valoarea marfii si contravaloarea unor penalitati pentru plata cu intarziere a facturilor scadente si a unor dobanzi. Rata dobanzii avea la baza USD LIBOR (la o luna) plus o marja de 2%.

Societatea a achitat in baza contractelor incheiate si facturilor externe emise de .X. Elvetia dobanzi si penalitati de intarziere precum si costuri de prefinantare (pre-financing cost first from our bank) reprezentand dobanzi percepute de .X. si refacturate societatii contestatoare.

In conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) lit.b) coroborat cu art.116 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare nu a calculat, retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoana juridica nerezidenta .X. Elvetia constand in dobanzi bancare si costuri de prefinantare.

Intrucat societatea a prezentat in timpul controlului certificatul de rezidenta fiscala pentru anii 2007-2010 a persoanei juridice nerezidente .X. s-au aplicat prevederile art.11 pct. 2 din Legea nr.60/1994 privind Conventia pentru evitarea dublei impunerii incheiate cu Confederatia Elvetiana si s-a stabilit in sarcina

societatii contestatoare un impozit suplimentar aferent veniturilor obtinute din Romania de .X. in suma de .X. lei.

Societatea sustine ca in speta este vorba de un contract pur de achizitie materie prima pentru a carui contravaloare este prevazut un anumit termen de plata agreat de comun acord de cele doua parti, fiind firesc conform uzantelor comerciale interne si internationale ca pentru intarzierea peste acel termen sa se perceapa dobanzi/penalitati de intarziere.

In drept, potrivit prevederilor la art.113, art.114 si art.115 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

„ART. 113

Contribuabili

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

ART. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

ART. 115

Venituri impozabile obținute din România

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

[...]

b) dobânzi de la un rezident;”

La art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in ceea ce priveste coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene se prevede ca:

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

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

La art.11 pct.1 și pct.2 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere:

“1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acel celălalt stat.

2. Totuși aceste dobânzi sunt, de asemenea, impozabile și în statul contractant din care provin, potrivit legislației acelu stat; dacă persoana care primește dobânzile este beneficiara efectivă a acestora, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma brută a dobânzilor. Autoritățile competente ale statelor contractante reglementează, de comun acord, modalitățile de aplicare a acestei limitări.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus nerezydentii care obțin venituri impozabile din România de natura dobanzilor, au obligația de a plăti un impozit ce se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute, în conformitate cu

prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu țările ai căror rezidenți sunt.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca în perioada 2007 – 2010 SC .X. SA a achitat în baza Contractelor de vânzare-cumpărare nr.RR X/30.01.2007, nr.RR 07bis/17.01.2008 și nr.RR 200/13.03.2009 și a facturilor externe emise de .X. Elvetia, atât penalități de întârziere prevăzute în mod expres în contract, cât și dobânzi bancare și costuri de prefinanțare (dobânzi percepute de .X. și refacturate contestatoarei).

Societatea contestatoare a tratat aceste plăți în totalitate drept majorări și penalități de întârziere nedeductibile la calculul profitului impozabil, fără a calcula, reține și vira impozit pe veniturile astfel realizate din România de .X. Elvetia.

Potrivit art.21 alin.(4) lit b) din *Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare*,

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

*b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, **cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.***

Cu privire la aplicarea acestui articol la pct.40 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“40. Majorările și penalitățile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România sunt cheltuieli nedeductibile.

*Ca excepție de la regula alineatului precedent, majorările datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România care, potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri, **sunt tratate ca dobânzi sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile prevăzute de titlul II din Codul fiscal.**”*

Având în vedere certificatul de rezidență fiscală al .X. Elvetia detinut de societatea contestatoare se reține ca, organele de inspecție fiscală au departajat, în baza facturilor primite și înregistrate pe perioada verificată, sumele reprezentând penalități contractuale de sumele reprezentând dobânzi și costuri de prefinanțare și au aplicat acestora din urmă prevederile art.11 pct.1 și pct.2 din *Legea nr.60/1994* pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere și au stabilit pe perioada verificată, prin decizia de impunere contestată un

impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoana juridica nerezidenta, in suma totala de **.X. lei.**

Se retine ca in anul 2009 societatea contestatoare si-a reconsiderat incadrarea acestor venituri obtinute de .X. Elvetia din Romania calculand si virand impozitul aferent, iar in anul 2010 furnizorul emite facturi catre societate pentru aceste venituri (dobanzi, penalitati de intarziere, cost prefinantare), mentionand distinct impozitul datorat prin retinere la sursa in procentul prevazut de art.11 pct.2 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere.

Societatea sustine ca in conformitate cu prevederile contractuale agreate de cele doua parti intentia sa a fost de a incheia contracte de achizitie materii prime si nu contracte de imprumut, de depozit sau alte instrumente financiare ce ar putea implica si plata unui pret pentru utilizarea de fonduri financiare, firma .X. fiind si unul dintre principalii sai furnizori de materii prime, conform uzantelor comerciale interne si internationale fiind firesc ca pentru intarzierea peste acel termen sa se perceapa dobanzi/penalitati de intarziere.

Cu privire la acest aspect invocat de societate se retine ca organele de inspectie fiscala au departajat, in baza facturilor primite si inregistrate pe perioada verificata, sumele reprezentand penalitati contractuale de sumele reprezentand dobanzi si costuri de prefinantare in functie de modalitate de calcul a acestora si au aplicat prevederile art.11 pct.1 si pct.2 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, doar asupra acesora din urma.

Cu privire la sustinerea societatii ca in fapt, aceste plati reprezinta penalitati comerciale facturate de .X. in conformitate cu prevederile contractuale agreate de parti, respectiv prevederile pct.9 "*prevederi generale*" din contractul derulat pe anul 2007 care stipuleaza ca:

"In cazul unei plati gresite si/sau plati partiale si/sau plati intarziate, Cumparatorul va plati Vanzatorului pentru fiecare zi de intarziere fata de scadenta, la rata Libor (la o luna) plus 2% pe an. Aceasta dobanda, sub nici o imprejurare nu va fi interpretata ca o intelegere a Vanzatorului pentru a asigura extinderea creditului ci este o adaugare la drepturile Vanzatorului aparute ca urmare a intarzierii",

si prevederile pct.9C " livrari .X. la .X." paragraful II, din contractul de achizitie titei derulat pentru anul 2008,

"Cumparatorul va plati dobanda pentru perioada de la a 30-a zi de la data conosamentului (ziua zero) pana la data scadenta agreata, (60 de zile dupa data B/L)...Rata se bazeaza pe dobanda Libor in USD la o luna publicata de catre .X. in prima zi lucratoare a lunii in care se calculeaza dobanda.[...]

*Cumparatorul este de acord sa ramburseze, integral Vanzatorului penalitatile de intarziere la plata facturate de catre .X. in legatura cu platile intarziate. Platile intarziate inseamna orice plata primita dupa perioada agreata, curenta de 60 de zile. Rata penalitatilor de intarziere este stabilita la 36,5% pe an”, se retine ca aceste prevederi contractuale fac parte din capitole mai ample din contracte denumite **CONDITII DE PLATA SI CREDITARE**, contractele in cauza reglementand atat conditiile de livrare marfa, cat si cele de creditare si calcul **de penalitati** si **dobanzi**, iar organele de inspectie fiscala au departajat platile efectuate de SC .X. SA catre .X. Elvetia conform specificatiilor exprese mentionate pe fiecare factura externa in parte si au stabilit impozit cu retinere la sursa prin aplicarea prevederilor art.11 pct.1 si pct.2 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, doar asupra dobanzilor si costurilor de prefinantare (dobanzi percepute de .X. si refacturate contestatoarei), respectiv *“interest”* si *“prefinancing”*- anexa nr.18 la raportul de inspectie fiscala contestat.*

De asemenea, societatea sustine ca si in ipoteza in care ar fi corecta si justificata reincadrarea realizata de organele de inspectie fiscala a platilor de penalitati contractuale in plati de dobanzi ramane totusi profund eronata aplicarea impozitului cu retinere la sursa pentru aceste plati din urmatoarele considerente;

- .X. este o persoana juridica rezidenta in Elvetia;
- SC .X. SA a avut la dispozitie in perioada supusa controlului certificate valide de rezidenta fiscala ale acestuia;
- exista conventie pentru evitarea dublei impuneri incheiata de Romania cu Elvetia, iar in conformitate cu prevederile art.118 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, daca un contribuabil este rezident al unui stat cu care Romania are incheiata o Conventie, se aplica cota de impozitare mai favorabila. dintre cota prevazuta in Conventie si cea prevazuta in legislatia domestica, deci in acest caz se aplica prevederile Conventiei.

Cele invocate mai sus de societate nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala si documentele existe la dosarul cauzei, acestea au departajat in baza contractelor si facturilor emise de furnizor platile pentru plata cu intarziere a contravalorii marfurilor livrate de plata dobanzilor achitate pentru prefinantare iar faptul ca SC .X. SA detinea in perioada verificarii certificate valide de rezidenta fiscala pentru .X., intre Romania si Elvetia existand incheiata Conventie de evitarea dublei impuneri nu este o conditie suficienta pentru neconstituirea, neretinerea si neplata impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti de natura dobanzilor cu privire la care organele de inspectie fiscala au aplicat procentul de 10% mai favorabil prevazut de art.11 pct.2 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, fata de procentul de 16% prevazut in legislatia fiscala interna ce reglementeaza acest impozit cu retinere la

sursa, respectiv in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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 procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

„ Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”,

se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoana juridica nerezidenta .X. din Elvetia in suma de .X. lei.

3. In ceea ce priveste stabilirea sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate de contestatoare in conditiile in care societatea desi contesta aceste sume nu prezinta in sustinerea cauzei documente si argumente din care sa rezulte o alta situatie fiscala, de fapt si de drept, decat cea constatata si stabilita de organele de inspectie fiscala.

În fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .X./29.03.2012 impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma totala de .X. lei in care se regasesc si suma de de .X. lei

SC .X. SA a contestat suma de .X. lei, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./29.03.2012, sustinand ca organele de inspectie fiscala au analizat o serie de plati efectuate de societate catre .X. si alte persoane nerezidente, pe care le-au clasificat ca si plati de redevente, fara a face referire la clauzele contractuale analizate precum si motivele care au stat la baza reclasificarii acestor plati ca si redevente, situatie in care nu este in masura de a formula o argumentatie specifica ci doar una de natura generala.

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 11.1. lit. b) din același act normativ, 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.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează: *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în*

care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca suma de **.X. lei** reprezinta impozit pe veniturile realizate din Romania de nerezidenti, constatat ca datorate prin Raportului de inspectie fiscala nr..**X./29.03.2012** încheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Se retine ca desi societatea contesta impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de **.X. lei**, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru veniturile obtinute din Romania de **.X.** si alte persoane nerezidente, sustinand ca organele de inspectie fiscala le-au clasificat ca si plati de redevente, fara a face referire la clauzele contractuale analizate precum si motivele care au stat la baza reclasificarii acestor plati ca si redevente, nu prezinta in sustinerea cauzei niciun document sau argument din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata si nici nu invoca temeiul de drept in baza caruia nu a a retinut, inregistrat, declarat si virat la bugetul de stat impozitul cu retinere la sursa datorat pentru aceste plati efectuate pe perioada verificata.

Prin urmare, avand in vedere faptul ca pentru impozitul in suma de **.X. lei** stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..**X./29.03.2012** emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, in baza constatarilor din Raportului de inspectie fiscala nr. **.X./29.03.2012** societatea nu prezinta documente si argumente care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, 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, citat mai sus, se va respinge contestatia ca nemotivata si nesustinuta cu documente.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor în sumă de **.X. lei**, întrucât prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru suma de **.X. lei** și ca nemotivată pentru suma de **.X. lei**, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, în temeiul principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor în sumă de **.X. lei**.

C. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1. Referitor la TVA 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. SA a dedus in mod legal TVA aferenta serviciilor de management si consultanta facturate suplimentar de SC .X. SA, fata de prevederile Contractului nr.X/01.05.2008, in conditiile in care contestatoarea nu justifica faptul ca acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

In fapt, la data de 01.05.2008 societatea contestatoare a incheiat Contractul nr.139 cu SC .X. SA avand ca obiect prestarea de servicii de consultanta financiara, management, audit intern, resurse umane, marketing, relatii publice, comercial, planificare si controlul riscului, juridic, in domeniul activitatii corporatiste si bancare.

In perioada mai-decembrie 2008, 2009 si 2010 furnizorul a emis facturi pentru serviciile prestate conform tarifelor stabilite prin contract precum si pentru contravaloarea unor cheltuieli indirecte si marja de profit de 10%, desi pretul pentru serviciile prestate era ferm, respectiv tarif orar pe fiecare departament. Valoarea lunara a acestor cheltuieli indirecte era alocata apoi procentual pentru fiecare departament, fara a se justifica cuantumul, continutul si necesitatea acestora.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a dedus eronat TVA in suma totala de .X. lei, din care .X. lei pe anul 2008, .X. lei pe anul 2009 si .X. lei pe anul 2010, aferenta acestor cheltuieli indirecte pentru care nu detine documente justificative si care exced pretul ferm stabilit prin contract, precum si marja profitului, incalcand prevederile art.145 alin.2 lit.a) art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca in baza contractului de prestari servicii, a beneficiat de servicii de management, consultanta financiara, audit intern, resurse umane, marketing, relatii publice, comercial, planificare si controlul riscului, juridice, in domeniul activitatii corporatiste si bancare, iar pentru serviciile prestate a primit facturi cu TVA de la SC .X. SA la care au fost anexate documente justificative cu privire la natura serviciilor efectuate (rapoarte de lucrari, minute ale intalnilor, corespondente, opinii juridice si fiscale etc), precum si situatii cu privire la calculul onorariului facturat, serviciile achizitionate fiind aferente operatiunilor taxabile desfasurate, iar TVA aferenta a fost dedusa in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscal recunoscand ca serviciile au fost prestate in beneficiul sau.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

La art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și

(2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, se reține ca acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii de servicii este conditionat de respectarea prevederilor legale mentionate mai sus, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile

revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca între SC .X. SA în calitate de consultant și SC .X. SA în calitate de client s-a încheiat Contractul detaliat de prestări servicii de consultanță nr..X./18.06.2006 având ca obiect consultanța în domeniile: audit intern, cercetare dezvoltare, comercial, eficiența operațională, financiar contabilitate, resurse umane, tehnologia informației, legal, marketing și comunicare, planificare și managementul performanței, QHSE.

Potrivit art.5 din acest contract *PRET SI ARANJAMENTE DE PLATA* “Tariful pentru munca planificată se va plăti lunar, conform Anexei 1... *Toate serviciile suplimentare vor face obiectul unui contract separat. Tarifele pentru asemenea servicii se vor stabili în avans și vor fi calculate pe baza costului efectiv al prestării*”.

Potrivit pct.2 din ANEXA nr.1 la contract pentru serviciile de consultanță prestate clientul va plăti furnizorului un tarif orar pe tip de consultanță și senioritate, de exemplu pentru audit intern un tarif de X euro/ora consultant și de X euro/ora consultant senior.

În perioada mai 2008-iunie 2010, furnizorul emite facturi pentru prestațiile executate în baza acestui contract, anexând situații cuprinzând orele și tarifele orare aplicate pentru departamentele care au alocat personal specializat precum și o situație centralizatoare care pe lângă valorile rezultate din aplicarea tarifelor orare ferme din anexa nr.1 la contract, conține cheltuieli indirecte și marja de profit de 10%.

Intrucât în timpul inspecției fiscale societatea nu a justificat cu documente înregistrarea cheltuielilor indirecte și a marjei de profit de 10% care exced prevederile contractuale referitoare la tarifele orare cuprinse în anexa nr.1 la contract, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca: *“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*, nu au acordat societății contestatar drept de deducere pentru TVA în suma totală de **.X. lei, din care .X. lei pe anul 2008, .X. lei pe anul 2009 și .X. lei pe anul 2010**, aferența acestor cheltuieli indirecte pentru care societatea nu a putut justifica efectuarea lor în scopul operațiunilor taxabile.

Se retine că în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare ce reglementează TVA, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferența achizițiilor de bunuri și servicii *„numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate*

informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere”, iar pentru a dovedi ca serviciile achiziționate sunt utilizate, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Societatea contestatoare susține că deși art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează constituirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, aceasta se stabilește în funcție de ceea ce furnizorul consideră că este îndreptățit pentru livrarea unor bunuri sau prestarea unor servicii, înțelegerea între furnizor și client poate fi verbală sau în baza unui contract, scopul includerii în contract a pretului fiind pentru realizarea unei monitorizări asupra derulării contractului și rezolvarea unor posibile litigii comerciale.

De asemenea, societatea susține că pretul inclus în contract este componenta comercială, iar analizarea prețurilor facturate este abuzivă și nu este conformă cu prevederile codului fiscal, în susținerea cauzei invocând Deciziile Curții Europene de Justiție în cazul C285/10 Campesa, C255/02 Halifaz și C409/04 Teleos etc. Astfel, aceasta susține că potrivit deciziei C285/10 Campesa, o tranzacție este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și prin urmare la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de piață ceea ce nu are nici o relevanță în calificarea acesteia ca o tranzacție cu titlu oneros și nici existența unei legături între părțile implicate în tranzacție nu o poate influența. Prin urmare întrucât serviciile furnizate de SC .X. SA sunt tranzacții cu titlu oneros, baza de impozitare trebuie să se stabilească având în vedere contrapartida primită în mod real și nu neapărat valoarea prevăzută în contract pe care organele de inspecție o consideră că este valoarea corectă.

Cele susținute și invocate de societate nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea contestatoare nu justifică în nici un fel faptul că serviciile facturate la o valoare suplimentară față de valoarea prevăzută în contract au fost destinate operațiunilor sale taxabile, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective potrivit art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

Prin urmare se reține că întemeiate cele stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la TVA în suma totală de **.X. lei**, aferența unor cheltuieli indirecte și marjei de profit de 10%, facturate suplimentar de SC .X. SA societății contestatoare, având în vedere și prevederile art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care stipulează că *„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele*

atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

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 TVA în suma totală de **.X. lei** stabilită suplimentar de plata aferentă cheltuielilor indirecte și marjei de profit menționate mai sus.

2. În ceea ce privește TVA 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. SA a dedus în mod legal TVA aferentă serviciilor de marketing facturate de către SC .X. SA în anul 2008, în condițiile în care societatea contestatoare nu demonstrează cu documente faptul că serviciile facturate au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

In fapt, în lunile octombrie și decembrie 2008 societatea a înregistrat cheltuieli cu publicitatea în suma totală de **.X. lei**, cu TVA aferentă în suma de **.X. lei** în baza facturilor fiscale nr. **.X./31.10.2008** și nr. **.X./19.12.2008** emise de SC **.X. SA**.

SC **.X. SA** a apelat la serviciile SC **.X. .X. SRL** pentru realizarea unor servicii publicitare în media, servicii pe care le-a refacturat SC **.X. SA**.

Din materialele publicitare realizate de SC **.X. .X. SRL** puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că acestea au avut ca obiect promovarea grupului **”.X.”**, contravaloarea serviciilor prestate fiind suportate în întregime de către SC **.X. .X. SA**, fără a se proceda la departajarea pe fiecare societate din cadrul grupului.

Intrucât societatea verificată nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, contractele încheiate cu tertul, precum și acordul sau privind serviciile care vor fi prestate și costul acestora, iar anexele la facturile emise de SC **.X. SA** conțineau doar copii după facturile emise de tert pe care erau înscrise denumirea serviciilor prestate și numărul contractelor în baza cărora au fost efectuate (ex.

contracte din X/2007 si X/2008), organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta facturilor emise de SC .X. SA, fiind incalcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) coroborate cu art.21 alin.(1) si art.11 alin.(1) pct.37 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

Societatea sustine ca, facturile fiscale in cauza emise de SC .X. SA reprezinta costuri conexe rezultate din serviciile prestate de SC .X. SRL in realizarea materialelor publicitare pentru promovarea grupului „.X.” si ca organele de inspectie fiscala au constatat eronat faptul ca aceste servicii conexe au fost suportate in intregime de catre contestatoare, alocare acestora realizandu-se in functie de cifra de afaceri realizata de catre companiile din grupul .X. care au deschiderea directa la piata, si anume .X., .X. .X. si .X..

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare incepand cu 01.01.2007:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

La art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și

(2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține ca acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii de servicii este conditionat de respectarea preverilor legale mentionate mai sus justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatoare a dedus in anul 2008 TVA in suma totala de .X. lei aferenta facturilor fiscale nr..X./31.10.2008 si nr..X./19.12.2008 emise de SC .X. SA reprezentand, conform specificatiei de pe facturi, *“Servicii de marketing conform anexa, prestate conform Contractului de prestari servicii din 1 mai 2008”*.

Conform prevederilor contractuale, pct.3.5 *”in cazul in care prestarea serviciilor furnizate Beneficiarului implica si concursul unor terte parti, Prestatorul va contracta serviciile acestor terti, urmand a factura beneficiarilor cheltuielile aferente, cu observarea dispozitiilor art.1.1”* care stipuleaza ca serviciile oferite de prestator prin intermediul tertilor vor fi *“la costuri si conditii ce vor fi agreeate ulterior de catre parti”*. De asemenea, potrivit art.12.4 din contractul detaliat, *”serviciile cumparate de la terti, se vor evalua daca este cazul de catre consultant in numele clientului, ca utilizator al serviciilor acestuia cu conditia ca, clientul sa aiba dreptul de acces la contractele de prestari servicii cu tertul.”*

Se reține ca prin factura nr. nr..X./31.10.2008 SC .X. SA factureaza SC .X. SA suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei si reprezinta contravaloarea unor servicii de publicitate facturate de SC .X. .X. SRL catre SC .X. SA si refacturate integral de aceasta din urma catre societatea contestatoare

De asemenea, valoarea facturii nr..X./19.12.2008 emisa de SC .X. SA catre SC .X. SA este in suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei si reprezinta refacturarea integrala a unor servicii de publicitate facturate de SC .X. .X. SRL catre SC .X. SA conform facturii nr..X./28.11.2008.

Societatea sustine ca, facturile fiscale in cauza emise de SC .X. SA reprezinta costuri conexe rezultate din serviciile prestate de SC .X. .X. SRL in realizarea materialelor publicitare pentru promovarea grupului „.X.” si ca organele de inspectie fiscala au constatat eronat faptul ca aceste servicii conexe au fost suportate in intregime de catre contestatoare, alocare acestora realizandu-se in functie de cifra de afaceri realizata de catre companiile din grupul .X. care au deschiderea directa la piata, si anume .X., .X. .X. si .X. Gas, respectiv ca distribuirea acestora s-a efectuat in baza unei chei de alocare catre toate companiile din grupul .X..

Astfel, contestatoarea mentioneaza ca din totalul serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL catre SC .X. SA in suma de .X. lei, cu TVA aferenta in suma de .X. lei s-a refacturat SC .X. SA doar suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei, iar SC .X. .X. SRL suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei si catre SC .X. SRL suma de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei.

Cele sustinute de societate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei si cum s-a retinut si mai sus SC .X. SA factureaza catre SC .X. SA valoarea integrala a unor servicii de publicitate facturate de SC SC .X. SRL catre SC .X. SA, pe unele din aceste facturi emise fiind specificate contracte ce au fost incheiate anterior datei de 01.05.2008 care reprezinta data intrarii in vigoare a contractului nr.X/2008 (ex.factura nr.X/14.04.2008, cf. contract nr.X/0109.07, fact.X/28.11.2008 cf.ctr.nr.X/31.12.2007, etc.)

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta faptul ca serviciile in cauza au fost prestate exclusiv in scopul operatiunilor sale taxabile, ca au fost respectate prevederile contractuale in baza carora au fost facturate si nu se poate stabili o legatura directa intre aceste servicii de publicitate pentru care a dedus TVA in suma totala de .X. lei cresterea volumului de vanzari asa cum sustine aceasta.

De asemenea, detinerea unei facturi fiscale completata cu toate datele prevazute de formular, nu este o conditie suficienta pentru a se putea deduce taxa pe valoarea adaugata inscrisa pe aceasta doar pentru a se respecta principiul neutralitatii TVA.

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 procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, 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 ataca*”,

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în suma totală de **.X. lei** aferenta serviciilor de publicitate prestate de SC .X. .X. SRL pentru SC .X. SA și refacturate societății contestatoare.

3. În ceea ce privește TVA în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă achizițiile efectuate de SC .X. SA de la SC .X. SA și SC .X. SA în baza facturilor nr..X./01.12.2007 și nr..X./01.12.2007 pentru care a dedus TVA în suma de .X. lei și în suma de .X. lei trebuia să aplice măsurile de simplificare, respectiv taxare inversă.

In fapt, la data de 01.12.2007, societatea a achiziționat clădiri, construcții, imobilizări în curs, alte mijloace fixe, de la SC .X. SA și SC .X. SA, în baza facturilor nr..X./01.12.2007 în valoare de .X. lei cu taxare inversă, nr..X./01.12.2007 în valoare de .X. lei din care TVA în suma de .X. lei, nr..X./01.12.2007 în valoare de .X. lei din care clădiri, construcții suma de .X. lei, cu TVA în suma de .X. lei, aparținând punctului de lucru .X. .X. .

În baza facturilor emise de cele două societăți, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în suma totală de **.X. lei** din care :

- suma de .X. lei din factura nr..X./01.12.2007 și
- suma de .X. lei din factura nr..X./01.12.2007,

fără a o înscris și că taxa pe valoarea adăugată colectată (taxare inversă) încalcând astfel prevederile art.160 alin.(1) și alin.(2) lit.b) și lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor constatate prin decizia de impunere contestată s-a stabilit TVA suplimentară de plată în suma de **.X. lei**.

Societatea susține că în aceste cazuri construcțiile se referă la rampe, drumuri, stalpi de susținere, achiziții pentru care sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate a TVA prevăzute la art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și subliniază faptul că aceeași autoritate fiscală a efectuat o inspecție fiscală și la SC .X. SA unde cu privire la aceste facturi fiscale nu au constatat nereguli în ceea ce privește regimul de TVA aplicat. De asemenea, societatea susține că întrucât în cazul tranzacțiilor efectuate *“aveau loc și transferul dreptului de proprietate asupra unor construcții, furnizorii au optat pentru aplicarea regimului de taxare prin depunerea unei notificări la autoritățile fiscale.”*

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

“Măsuri 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 și 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 la data de 01.12.2007, societatea contestatoare a achizitionat cladiri, constructii, imobilizari in curs, alte mijloace fixe, de la SC .X. SA si SC .X. SA, in baza facturilor nr. .X./01.12.2007 in valoare de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei si nr. .X./01.12.2007 in valoare de .X. lei din care cladiri, constructii suma de .X. lei, cu TVA in suma de .X. lei, operatiuni 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, furnizorii SC .X. SA si SC .X. SA nu au respectat in totalitate prevederile legale la emiterea facturilor in cauza in sensul ca nu au 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.

Sustinerile societatii ca pentru aceste achizii au fost respectate conditiile legale de deductibilitate privind TVA si ca furnizorii au optat pentru aplicarea regimului de taxare prin depunerea unei notificari, nu pot fi retinute intrucat in speta organele de inspectie fiscala nu au analizat dreptul de deducere a TVA

aferenta acestor achizitii ci daca furnizorii si beneficiarii acestor bunuri erau obligati sa aplice masurile de simplificare prevazute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in ceea ce priveste depunerea notificarilor de catre furnizori pentru taxarea operatiunilor in cauza, acestea au fost depuse in anul 2008, respectiv SC .X. SA depune la data de 29.02.2008 sub nr..X. la ANAF-DGAMC, notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar SC .X. SA depune notificare privind optiunea de taxare la data de 25.02.2008 la DGFP, pentru livrarile de constructii, echipamente tehnologice, investitii in curs si terenuri, prezentate in anexele la notificari pentru care se aplica masurile de simplificare respectiv, taxarea inversa potrivit prevederilor art.160 alin.(1) si alin.(2) din acelasi act normativ.

Intrucât nici prestatorul si nici beneficiarul nu au respectat in totalitate, respectiv cu privire la toate achizițiile de constructii, prevederile legale expres stipulate, **organul fiscal competent, în atare situație, trebuia 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, directie de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, exprimat intr-o speță similara, aflat in copie la dosarul contestatiei, 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) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din analiza raportului de inspecție fiscală si a deciziei de impunere contestata se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea a achizitionat cladiri, constructii, imobilizari in curs, alte mijloace fixe, de la SC .X. SA si SC .X. SA aferent carora a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma totala de .X. lei fara a o inscrie si ca taxa pe valoarea adaugata colectata (taxare inversa), dar nu au facut si 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, aceasta suma fiind stabilita ca obligatie fiscala suplimentara de plata cu titlul de TVA.

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 Presedintelui 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 parțial Decizia nr. .X./29.03.2012 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 facturile de achiziții nr..X./01.12.2007 și nr..X./01.12.2007 și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

La re-verificare vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale societății contestatoare.

4. 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 lucrările facturate societății contestatoare de SC .X. SA reprezentând prestări de servicii de reparații instalație de aburi se încadrează în categoria operațiilor pentru care trebuia să se aplice măsurile de simplificare.

In fapt, în anul 2007 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei, fără a o înscris și ca taxa pe valoare adăugată colectată (taxare inversă), aferentă lucrărilor de construcții montaj efectuate de SC .X. SA respectiv, modernizări utilități, lucrări revizie utilități, modernizare sistem comandă, modernizare stație epurare, modernizare tablouri generale de distribuție extindere parcare, construcție fabrică de hidrogen, construcție hidrocracare, modernizare automatizări, etc.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca procedand astfel, societatea a incalcat prevederile art.160 alin.(1) si alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile OMFP nr.155/2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii montaj

Societatea sustine ca in cazul in speta, lucrarile executate de SC .X. SA in cadrul proiectelor derulate se refera in principal la ansamblarea si instalarea masinilor si echipamentelor, realizarea de instalatii si montarea de echipamente industriale, mai exact se refera la inaltarea sau instalarea echipamentului industrial, lucrari care nu pot fi incadrate ca si lucrari de constructii - montaj in intelesul prevederilor art.160 alin.(2) lit.c.) din Codul fiscal coroborate cu prevederile Ordinului INS nr.601/2002, ci acestea pot fi incadrate in lista constructiilor excluse in mod expres din cadrul Diviziunii 45, putand fi clasificate ca activitati de instalare a echipamentelor industriale, activitati de proiectare pentru constructii si activitati de curatare a rezervoarelor.

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. SRL in calitate de prestator a facturat catre SC .X. SA in calitate de beneficiar lucrari constand in modernizari utilitati, lucrari revizie utilitati, modernizare sistem

comanda, modernizare statie epurare, modernizare tablouri generale de distributie, extindere parcare, constructie fabrica de hidrogen, constructie hidrocracare, modernizare automatizari, etc. pentru care a dedus TVA in suma totala de **.X. lei**, servicii care se încadrează la lucrări de construcții-montaj, operațiuni 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. SA nu a respectat prevederile legale la emiterea facturilor in cauza in sensul ca nu a in scris pe facturi 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 facturilor respective, 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.

Potrivit prevederilor art.1 si art.2 alin.(2) din 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,

ART. 1

În condițiile și limitele prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La pct. 82 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că lucrările de construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.

ART. 2

[...]

"(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, modernizarilor, transformarilor și demolarilor legate de un bun imobil.

La diviziunea 45 *Construcții* din Ordinal Institutului National de Statistica nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, se prevede:

“45 Construcții

Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și de asemenea, construcțiile cu caracter temporar.

Construcțiile generale reprezintă realizarea de clădiri integrale, clădiri pentru birouri, magazine și alte clădiri publice și utilitare, clădiri pentru ferme etc., construcții inginerești (sau de geniu civil), cum ar fi: autostrăzi, drumuri, străzi,

poduri, tuneluri, căi ferate, aerodromuri, porturi și alte proiecte marine sau fluviale, sisteme de irigații, sisteme de canalizare, dispozitive industriale, conducte și linii electrice, baze sportive etc.

Această activitate se poate desfășura pe cont propriu, pe bază de onorarii sau contract. Porțiuni din lucrări, sau uneori, întreaga activitate, practic, pot fi efectuate de către subcontractori.

Construcțiile speciale includ construcția unor părți ale clădirilor și lucrărilor de geniu civil, sau pregătirea în acest scop. De obicei, este vorba de specializarea într-un singur aspect comun diferitelor structuri, necesitând calificare sau echipament specializat. Sunt incluse activități ca: fixarea pilonilor, lucrări de fundații, forarea puțurilor, lucrări de armare, lucrări de betoane, zidării, fixarea elementelor prefabricate, schelărie, fixarea acoperișului etc. Aici este inclusă realizarea structurilor de oțel, cu condiția ca piesele componente să nu fie produse de aceeași unitate.

În majoritatea cazurilor, construcțiile speciale sunt executate prin subcontractare, iar reparațiile de construcții sunt efectuate, în special, pentru posesorul proprietății.

Lucrările de instalații pentru clădiri includ instalarea tuturor tipurilor de utilități care fac construcția să funcționeze. Aceste activități sunt, de obicei, efectuate la locul construcției, deși părți ale lucrării pot fi executate într-un atelier. Sunt incluse activități ca lucrările tehnico-sanitare, instalarea sistemelor de încălzire și de aer condiționat, antene, sisteme de alarmă și alte lucrări electrice, sisteme de aspersoare, lifturi și scări rulante etc. Sunt de asemenea incluse lucrările de izolații (hidro și termo-izolații, izolație fonică), lucrările de instalații frigorifice comerciale, instalarea iluminatului și a sistemelor de semnalizare pentru drumuri, căi ferate, aeroporturi, porturi etc.

Sunt incluse, de asemenea, reparațiile la lucrările mai sus menționate. Activitățile de finisare a clădirilor cuprind acele activități care contribuie la finalizarea sau finisarea unei construcții, cum ar fi: montări de geamuri, tencuieli, vopsitorie, zugrăveli, pardoseli sau căptușirea pereților cu plăci de ceramică sau cu alte materiale, ca: parchet, tapet, mochetă etc.; lustruirea pardoselilor, lucrări de dulgherie fină, lucrări acustice, curățarea exteriorului etc. Sunt incluse de asemenea reparațiile la lucrările mai sus menționate.”

In sustinerea cauzei societatea motiveaza faptul ca:

a) factura nr..X./23.02.2007 cu TVA in suma de .X. lei reprezinta proiect reabilitare rezervoare, scopul proiectului fiind curatarea si pregatirea celor trei rezervoare de .X. tone pentru reparare, upgradare si modernizare. Activitatile principale ale proiectului au constat in lucrari de pompare a titeiului in vederea separarii acestuia, spalarea depozitelor solide sedimentate la nivelul rezervoarelor, filtrarea si recircularea fluidului de spalare si in final indepartarea rezidurilor solide, proiect inceput in cursul anului 2005, factura de mai sus reprezentand inchiderea financiara a proiectului.

b) facturile nr..X./17.09.2007, nr..X./3.10.2007, nr..X./09.10.2007, nr..X./23.10.2007, nr. .X./09.11.2007 cu TVA in suma de .X. lei reprezinta proiect la cheie instalatie de hidrocracare si partial aprovizionare echipamente.

c) factura nr..X./10.09.2007 cu TVA in suma de .X. lei reprezinta avans proiect „.X.” aceasta „fabrica de hidrogen” reprezentand in fapt **o instalatie/echipament care produce hidrogenul necesar pentru procesul de hidrocracare**, acest proiect neimplicand ridicarea unei constructii si nu necesita obtinerea unei autorizatii de constructie speciala.

d) factura nr..X./20.06.2007 cu TVA in suma de .X. lei reprezinta proiect „.X.” care presupune lucrari de instalare si ridicare pe verticala a echipamentului industrial, respectiv, X turnuri modulare ce reprezinta, in fapt, **o retea de conducte de racire necesare in procesul de cracare**.

Astfel, societatea sustine ca toate aceste facturi sunt aferente unor proiecte care fac parte din strategia de crestere a procesului de productie si nu implica ridicarea/modernizarea unei constructii, ci doar instalarea/modernizarea unor echipamente, mai exact lucrarile executate de SC .X. SA in cadrul proiectelor derulate se refera in principal la ansamblarea si instalarea masinilor si echipamentelor, realizarea de instalatii si montarea de echipamente industriale, ne putand fi incadrate ca si lucrari de constructii - montaj in intelesul prevederilor art.160 alin.(2) lit.c.) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cele sustinute de societate nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea a contabilizat valoarea acestor facturi mentionate mai sus in conturile de imobilizari in curs de executie si avansuri pentru imobilizari in curs de executie, deci nu simple lucrari de instalatii si montare a unor echipamente industriale cum incearca sa sugereze societatea prin contestatia formulata.

Mai mult, din continutul Raportului de inspectie fiscala contestat, pag.48, se retine ca, *“Pentru perioada 2007-2010, la prezenta inspectie s-a stabilit un debit suplimentar reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei – .X. lei TI)”*.

Astfel, se retine ca prin decizia de impunere contestata nu s-a stabilit ca obligatie fiscala suplimentara suma de .X. lei reprezentand TVA pentru care trebuia aplicata taxarea inversa potrivit art.160 pct.82 alin.(9) si alin.(10) din HG nr.44/2004, intrucat conform Deciziei nr.11/2008 SC .X. SA a intrat in acelasi grup fiscal cu contestatoarea incepand cu 01.01.2009, calculandu-se doar majorari de intarziere pana la aceasta data.

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 procedura fiscala, republicata, 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

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 TVA în suma totală de **.X. lei**.

5. Referitor la TVA în suma totală de .X. lei Agenția Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare drept de deducere pentru comisioanele de succes facturate de SC .X. SA, în condițiile în care contestația nu justifică faptul că serviciile facturate sub forma unor *“comisioane de succes”* au fost destinate operațiunilor sale taxabile și au fost îndeplinite criteriile prevăzute pentru acordarea acestora.

In fapt, în perioada 2007 – 2009 în baza Contractului nr..X. din 26.08.2005 și a actelor adiționale ulterioare, SC .X. SA a acordat SC .X. SA în calitate de prestator, un comision de succes (bonus) aferent caruia a dedus TVA în suma totală de **.X. lei** în baza următoarelor facturi fiscale emise de acesta:

- facturile nr..X./23/02/2007, nr..X./01/03/2007, nr..X./24/05/2007, cu TVA în suma de .X. lei,

facturile nr..X./07.02.2008, nr..X./05.05.2008, nr..X./05.06.2008, nr..X./05.06.2008, cu TVA în suma de .X. lei,

- factura nr. .X./31.03.2010 cu TVA în suma de .X. lei în baza Contractului nr..X. din 26.08.2005, și a actelor adiționale ulterioare, achiziții direct legate de operațiunile sale taxabile și a dedus TVA aferentă acestor facturi, în baza art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Intrucât nu au fost îndeplinite condițiile din contract referitoare la acordarea acestor comisioane de succes, respectiv au fost depășite termenele de execuție pentru lucrările prestate aspect ce a rezultat din procesele verbale de recepție anexate la facturile emise, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă acestor facturi emise de SC .X. SA în perioada 2007 – 2009 pe considerentul că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată societatea susține că este neîntemeiată și nelegală măsura organelor de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii efectuate în beneficiul societății și pentru care detine o factură ce conține toate elementele prevăzute de lege.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

La art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin.

(1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Astfel, se reține ca acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții de servicii este condiționat de respectarea prevederilor legale menționate mai sus justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind

persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca între SC .X. SA în calitate de beneficiar și SC .X. SA în calitate de prestator s-a încheiat Contractul nr..X./26.08.2005 având ca obiect prestarea unor servicii de management și executare a tuturor lucrărilor de întreținere, reparații, reabilitare și modernizare a tuturor instalațiilor și realizarea de investiții noi.

Conform prevederilor art. 3.2 alin.2 lit.a) din contractul mai sus menționat,

“În cazul în care contravaloarea serviciilor prestate conform prezentului articol a) este mai mică decât valoarea Bugetului, Prestatorul va primi un Comision de succes, după cum urmează:

-10% din Buget, dacă lucrările au fost realizate în termenul prescris”.

SC .X. SA acordă “comision de succes (bonus), în procent de 10% din buget dacă lucrările au fost realizate în termenul prescris

Se retine că deși nu au fost îndeplinite aceste condiții din contract SC .X. SA a dedus pe perioada verificată TVA în suma totală de .X. lei aferentă comisionelor de succes facturate de prestator, respectiv de SC .X. SA, conform următoarelor facturi:

- facturile nr..X./23/02/2007, nr..X./01/03/2007, nr..X./24/05/2007, cu TVA în suma de .X. lei,

- facturile nr..X./07.02.2008, nr..X./05.05.2008, nr..X./05.06.2008, nr..X./05.06.2008, cu TVA în suma de .X. lei,

- factura nr. .X./31.03.2010 cu TVA în suma de .X. lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate organele de inspecție nu au acordat societății drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei aferentă comisionului de succes facturat de SC .X. SA ca urmare a constatării faptului că această operațiune nu a avut un scop economic și nu a respectat nici prevederile contractuale semnate de părțile implicate.

Potrivit art. 6 și art.14 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...]

ART. 14[...]

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop

economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Prin contestația formulată societatea susține că îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute de lege respectiv că deține facturi fiscale care cuprindă toate informațiile prevăzute de actele normative în vigoare dar nu demonstrează că este beneficiul sau că urmare a plății unor comisioane fără a fi îndeplinite condițiile prevăzute a fi realizate pentru acordarea acestora în condițiile în care potrivit art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

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 TVA în suma totală de **.X. lei**, aferența comisiunilor de succes facturate contestatoarei de SC **.X. SA**.

6. Referitor la TVA în suma totală de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată aferența prestatilor de servicii de închiriere a unor mijloace fixe pe perioada de la emiterea hotărârii AGA privind aportul în natură al SC **.X. SA cu aceste active, la capitalul social al SC **.X. SRL**, respectiv **18.09.2007** și până la data majorării efective a capitalului social potrivit cererii de înscriere de mențiuni nr.**.X./14.04.2008** emisă de **ONRC .X.****

In fapt, în perioada septembrie 2007 – martie 2008 societatea nu a mai facturat chiria lunară de **.X. lei/lună** pentru mijloacele fixe date în folosință SC **.X. SRL** conform Contractului de închiriere nr.**.X./18/12/2003** și Actul adițional nr.**X/15/05/2007** și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă pe considerentul că potrivit hotărârii AGA din **18.09.2007** acestea reprezintă aport în natură la majorarea capitalului social al acestei societăți.

Organele de inspecție fiscală au considerat că prin nefacturarea contravalorii chiriei pe perioada de la pronunțarea hotărârii AGA **18.09.2007**

privind aportul in natura al contestatoarei la capitalul social al SC .X. .X. SRL cu mijloacele fixe in cauza si pana la majorarea efectiva a capitalului social potrivit cererii de inregistrare de mentiuni nr..X./14.04.2008 emisa de ONRC .X. societatea a incalcat prevederile art.129 alin.(1) coroborat cu art.137 alin.(1) lit.a) si art.134 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care au stabilit o taxa pe valoarea adaugata de colectat suplimentară in suma de .X. lei (.X./2007 +.X./2008) aferenta serviciilor de inchiriere, din care societatea contesta suma de .X. lei.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca, atat din punct de vedere al TVA cat si din punct de vedere contabil, activele ce au facut obiectul contractului de inchiriere au fost transferate SC .X. .X. SRL in luna septembrie 2007, data de la care nu au mai existat in gestiunea sa si in consecinta contractul de inchiriere a fost anulat *“pe motiv de lipsa obiectului.”*

In drept, potrivit prevederilor art.129 alin.(1), art.134, art.137 alin.(1) lit.a) si art.134 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art.129 (1) *Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.[...]*

(3) *Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;*

ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(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.*

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...].*

ART. 137

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;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus operațiunea de închiriere a unor bunuri se încadrează la prestări de servicii pentru care se colectează și se datorează bugetului de stat TVA, exigibilitatea plății acesteia intervenind la data la care persoana impozabilă are obligația plății taxei la bugetul de stat potrivit legii, data de la care se datorează și majorări de întârziere.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a încheiat Contractul de închiriere nr..X./18/12/2003 și Actul adițional nr.X/15/05/2007 cu SC .X. .X. SRL .X. prin care locatorul, SC .X. .X. SRL, primește în folosință rezervoarele .X., .X., .X., V1/1, V10 în schimbul chiriei în suma de .X. lei/lună.

La data de 14/04/2008, conform încheierii nr..X. emisă de ONRC .X., are loc majorarea capitalului social al SC .X. .X. SRL prin aportul în natură al SC .X. SA, aport ce cuprinde și contravaloarea celor X rezervoare.

În perioada septembrie 2007- martie 2008, societatea nu a mai emis facturi pentru chiria celor X rezervoare, deși acestea erau utilizate de SC .X. .X. SRL .X., pe considerentul că activele ce au făcut obiectul contractului de închiriere au fost transferate SC .X. .X. SRL în luna septembrie 2007, data de la care nu au mai existat în gestiunea sa și în consecință contractul de închiriere a fost anulat “pe motiv de lipsa obiectului.”

Contravaloarea chiriei datorată de SC în perioada septembrie-decembrie 2007 este în suma de .X. lei, cu TVA aferentă în suma de **.X. lei iar pe perioada 01.01.2008-07.04.2008 este de .X. lei cu TVA în suma de .X. lei .**

La art.60, art.65, art.210, și art.221 din Legea societăților comerciale nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

“ART. 60

(1) Încheierile judecătorului delegat privitoare la înmatriculare sau la orice alte înregistrări în registrul comerțului sunt executorii de drept și sunt supuse numai recursului.

(2) Termenul de recurs este de 15 zile și curge de la data pronunțării încheierii pentru părți și de la data publicării încheierii sau a actului modificator al actului constitutiv în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, pentru orice alte persoane interesate.[...]

ART. 65

(1) În lipsă de stipulație contrară, bunurile constituite ca aport în societate devin proprietatea acesteia din momentul înmatriculării ei în registrul comerțului.[...]

ART. 204

(1) Actul constitutiv poate fi modificat prin hotărâre a adunării generale ori a Consiliului de administrație, respectiv directoratului, adoptată în temeiul art. 114

alin. (1), sau prin hotărârea instanței judecătorești, în condițiile art. 223 alin. (3) și ale art. 226 alin. (2).

[...]

(4) După fiecare modificare a actului constitutiv, administratorii, respectiv directoratul, vor depune la registrul comerțului actul modificator și textul complet al actului constitutiv, actualizat cu toate modificările, care vor fi înregistrate în temeiul hotărârii judecătorului-delegat, cu excepția situațiilor stipulate la art. 223 alin. (3) și la art. 226 alin. (2), atunci când înregistrarea va fi efectuată pe baza hotărârii irevocabile de excludere sau de retragere.

(5) Oficiul registrului comerțului va înainta din oficiu actul modificator astfel înregistrat și o notificare asupra depunerii textului actualizat al actului constitutiv către Regia Autonomă "Monitorul Oficial", spre a fi publicate în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, pe cheltuiala societății.[...]

ART. 210

(1) Capitalul social se poate mări prin emisiunea de acțiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acțiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar și/sau în natură.[...]

ART. 221

Societatea cu răspundere limitată își poate majora capitalul social, în modalitățile și din sursele prevazute de art. 210."

Potrivit prevederilor Legii societăților comerciale nr.31/1990, republicata, cu modificările și completările ulterioare, după fiecare modificare a actului constitutiv, administratorii, respectiv directoratul, vor depune la registrul comerțului actul modificator și textul complet al actului constitutiv, actualizat cu toate modificările, care vor fi înregistrate în temeiul hotărârii judecătorului-delegat și sunt executorii încheierile judecătorului delegat referitoare la înmatricularea societăților comerciale sau la orice alte înregistrări în registrul comerțului.

Având în vedere prevederile legale în vigoare, citate mai sus și situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că acestea au procedat legal la stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar pentru serviciile de închiriere a celor cinci rezervoare utilizate de SC .X. .X. SRL în baza Contractului de închiriere nr..X./18/12/2003 și a Actului adițional nr.X/15/05/2007 pe perioada septembrie 2007 – martie 2008 în condițiile în care majorarea capitalului social cu aportul acestor bunuri s-a finalizat și a devenit executorie la data de 14.04.2008 conform încheierii nr..X. emisă de ONRC .X..

Sustinerea societății din contestația formulată ca odată cu decizia X a transferat dreptul de proprietate ca urmare a realizării unei livrări de bunuri a cărei contrapartidă nu a fost o sumă de bani, ci acțiuni operațiune care constituie o livrare scutită fără drept de deducere de TVA potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât rezervoarele aduse ca aport în natură la capitalul SC .X. .X. SRL se încadrează la construcții mai vechi de 2 ani, neexistând investiții majore și nu a emis factura având în vedere prevederile

pct. 69 alin.(2) din Normele metodologice, dar a efectuat toate inregistrarile contabile necesare in luna aferenta acestei operatiuni, respectiv in luna septembrie 2007, cand cele X rezervoare au fost scazute din gestiunea, din contul 213 Echipamente tehnologice - vanzare/casare/transformare, in contrapartida cu contul 216 privind actiunile detinute la SC .X. .X. SRL, nu are relevanta pentru cazul in speta intrucat organele de inspectie fiscala nu au stabilit TVA suplimentara pentru operatiunea de majorare a capitalului social cu activele in cauza ci au stabilit TVA aferenta contravalorii serviciilor de inchiriere a mijloacelor fixe respective pe perioada de la emiterea hotararii AGA si pana la data cererii de inscriere de mentiuni nr..X./14.04.2008 emisa de ONRC .X..

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea societatii ca nu mai avea niciun fel de obligatie din punct de vedere contabil si al TVA odata ce dreptul de proprietate asupra acestor rezervoare a fost transferat SC .X. .X. SRL, chiar daca ONRC a inregistrat acest aport la o data ulterioara transferului, respectiv la data de 14.04.2008, intrucat o hotarare a AGA nu reprezinta prin ea insasi un document legal si suficient pentru inregistrarea in contabilitate a transferului dreptului de proprietate asupra unor mijloace fixe din patrimoniu.

Prin urmare, 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 atacă”,

se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada septembrie 2007 – martie 2008 in suma de .X. lei aferenta mijloacelor fixe inchiriate SC .X. .X. SRL conform contractului de inchiriere incheiat.

7. Referitor la TVA in suma 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 nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA aferenta serviciilor de paza prestate si facturate de SC .X. SRL, in conditiile in care aceste servicii privesc bunuri inchiriate SC .X. .X. SRL, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate daca cheltuielile cu paza obiectivelor inchiriate au fost luate in considerare la

momentul stabilirii chiriei conform prevederilor contractuale, asa cum sustine societatea.

In fapt, societatea a incheiat Contractul de prestari de servicii nr.310/13.11.2008 si Actul aditional nr.1/15.11.2008 cu SC .X. SRL avand ca obiect paza bunurilor specificate in anexa la contract. In actul aditional erau cuprinse statiile de carburanti din localitatile .X. judetul .X. si .X. judetul .X., statii exploatare de catre SC .X. .X. SRL in baza Contractului de inchiriere nr..X./2008.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** pe anul 2009 si in suma de **.X. lei** pe anul 2010 aferenta cheltuielilor cu paza in suma de .X. lei si in suma de .X. lei facturate de SC .X. SRL si nerecuperate de la chirias contrar prevederilor art.145 alin.(2) coroborat cu art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca a achizitionat aceste servicii de paza de la SC .X. SRL ca parte a obligatiei contractuale ce o avea fata de SC .X. .X. SRL in baza Contractului de inchiriere nr..X./2008, cap.4 „Obligatiile partilor”, pct.4.1 in care una dintre conditiile esentiale pentru incheierea contractului de inchiriere era ca societatea sa asigure folosinta linistita de catre SC .X. .X. SRL, motiv pentru care avea obligatia de a se ocupa cu paza statiilor de carburanti date in chirie, obligatie ce a fost avuta in vedere la momentul stabilirii pretului de inchiriere.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare incepand cu 01.01.2007:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

La art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) **bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;**

b) **persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.**

c) **să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Astfel, se reține ca acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii de servicii este conditionat de respectarea prevederilor legale mentionate mai sus justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca între SC .X. SA în calitate de locator și SC .X. .X. SRL în calitate de locatar s-a încheiat Contractul nr..X./2008 prin care locatorul transmite locatarului dreptul de folosință asupra mijloacelor fixe aflate în stația .X. județul .X. și stația .X. județul .X. în schimbul unei chirii lunare de **X USD/luna.**

Potrivit prevederilor Capitolului 4 „Obligațiile partilor”, pct.4.1 din Contractul de închiriere nr..X./2008 încheiat între societatea contestatoare în calitate de locator și SC .X. .X. SRL în calitate de locatar:

„Locatorul se obliga :

[...]

b) **sa garanteze pentru tulburarea folosintei, provenita din fapta sa sau din fapta unui tert;”**

În același an, 2008, societatea încheie Contractul de prestări de servicii nr.X/13.11.2008 și Actul adițional nr.X/15.11.2008 cu SC .X. SRL având ca obiect paza bunurilor specificate în anexa la contract printre care și stațiile de carburanți din localitățile .X. județul .X. și .X. județul .X., stații exploatate de către SC .X. .X.

SRL in baza Contractului de inchiriere nr..X./2008. Pentru serviciile furnizate de catre prestator beneficiarul achita lunar suma de **.X. Euro/luna**.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA aferenta serviciilor de paza a obiectivelor inchiriate de contestatoare SC .X. .X. SRL pe considerentul ca societatea nu a recuperat de la chiras contravaloarea serviciilor de paza inclusiv TVA afereta fara a analiza prevederile contractuale referitoare la paza si securitatea acestora si daca serviciile respective au fost avute in vedere la stabilirea chirei asa cum sustine contestatoarea.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul art.216 alin.(3) si alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, 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 aceluasi articol si cu cele ale 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, 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 desfiinta parțial Decizia nr. .X./29.03.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pentru suma de **.X. lei** reprezentand TVA aferenta sericiilor de paza prestate de SC .X. SRL in cazul unor bunuri exploataate de SC .X. .X. SRL. urmând ca organele de inspectie fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferenta acestor servicii in raport de documentele detinute de societate, prevederile legale incidente situației de fapt si de cele reținute prin prezenta decizie.

La reverificare vor fi avute in vedere si celelalte sustineri ale societatii contestatoare.

8. Referitor la TVA in suma de .X. lei pe anul 2008, in suma de .X. lei pe anul 2009 si in suma de .X. lei pe anul 2010 Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare datoreaza TVA aferenta diferentelor constatate la receptia produsului “sulf de petrol” livrat diversilor clienti in anul 2008 si aferenta pierderilor la produsele petroliere pe anii 2009-2010, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă în susținerea

cauzei niciun document sau argument din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

In fapt, in luna decembrie **2008** societatea a inregistrat diferente la receptia produsului "sulf de petrol" livrat diversilor clienti in valoare totala de **.X. lei**, pentru care nu a colectat TVA aferenta in suma de **.X. lei**.

De asemenea, societatea a inregistrat pierderi la produse petroliere in suma de **.X. lei pe anul 2009** si in suma de **.X. lei pe anul 2010** pentru care nu a colectat TVA aferenta in suma de **.X. lei** si respectiv in suma de **.X. lei**.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca procedand astfel societatea a incalcat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) si pct.6 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pe cale de consecinta au stabilit prin decizia de impunere contestata taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de **.X. lei pe anul 2008, in suma de .X. lei pe anul 2009 si in suma de .X. lei pe anul 2010.**

Prin contestatia formulata societatea sustine ca este insuficienta si irelevanta constatarea organelor de inspectie fiscala conform careia a inregistrat pierderi din produse petroliere in perioada 2008 - 2010, intrucat astfel de pierderi sunt normale in activitatea curenta a societatii, organele de inspectie fiscala avand obligatia de a justifica ca pierderile inregistrate depasesc limitele admise prevazute de legislatia in vigoare si nu sa stabileasca sume suplimentare de TVA pentru intreaga valoare a pierderilor.

In drept, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) si alin.(8) lit.a) – c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;"

Norme metodologice:

6. (1) În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale

economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrarilor de bunuri cu excepția bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme, precum și perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca pe perioada verificata societatea a inregistrat diferente la receptia produsului "sulf de petrol" livrat diversilor clienti in valoare totala de .X. lei, iar pentru anii 2009 – 2010 a inregistrat pierderi la produse petroliere in suma de .X. lei pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentar in suma totala de .X. lei.

Societatea sustine ca in cazul unei activitati economice ca cea pe care o desfasoara, pierderile tehnologice sunt inerente ca urmare a faptului ca produsele utilizate sunt volatile sau a caror cantitate/calitate variaza in functie de factorii externi motivul pentru care a fost emisa Hotararea de Guvern nr. 111/2002 privind stabilirea procentelor maxime admise ca pierderi tehnologice in timpul manipularii si depozitarii marfurilor solide si lichide, in vrac, in porturile maritime si fluviale romanesti potrivit careia pentru produse petroliere, pierderile maxime tehnologice acceptate sunt de 1,5% in cazul depozitarii si 1,5% in cazul manipularii, iar in cazul in care cantitatea acestor produse se face prin masurarea pescajului, procentul maxim acceptat este de 2%.

Astfel, societatea sustine ca aceste pierderi se incadreaza in normele prevazute de HG nr.111/2002 si in aceste conditii nu are obligatia colectarii TVA, organele de inspectie fiscala avand obligatia de a justifica ca pierderile inregistrate depasesc limitele admise prevazute de legislatia in vigoare si nu sa stabileasca sume suplimentare de TVA pentru intreaga valoare a pierderilor

Sustinerile societatii contestatoare nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei din urmatoarele considerente:

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au tinut seama de specificul activitatii economice a societatii si au luat in calcul la stabilirea pierderilor pentru care aceasta datoreaza TVA suplimentara, de limitele maxime admise de lege respectiv de procentul de 2% stabilit de H G nr.111/2002 pentru produsele la care stabilirea cantitatii livrate s-a efectuat prin draft survey avand in vedere faptul ca produsele nu au fost nici depozitate si nici manipulate manual sau cu alte utilaje ci descarcarea s-a efectuat din cisterna la vapor.

Societatea nu prezinta documente din care sa rezulta cele sustinute, respectiv incadrarea pierderilor respective in limitele pierderilor admise de HG nr.111/2002 si nici o alta modalitate de calcul a pierderilor admise de lege, care sa infirme cele constatate si stabilite de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care potrivit art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului 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:

„ 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 contestatia ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 2008 – 2010 in suma de **.X. lei** aferenta pierderilor la produsele petroliere inregistrate de societatea contestatoare.

9. Referitor la TVA in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza TVA aferenta depasirii limitelor legale la cheltuielile de protocol, cheltuielilor sociale, sindicat si sponsorizare inregistrate la finele anilor 2007 – 2009, ca urmare a calculului impozitului pe profit, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă în susținerea cauzei niciun document sau argument din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

In fapt, la data de 31 decembrie 2007 societatea inregistreaza depasirea cheltuielilor de protocol, cheltuielilor sociale, de sindicat si sponsorizare cu suma de .X. lei, din care a considerat drept cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal suma de .X. lei pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, potrivit prevederilor art.128, alin. (8), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe anul 2008, s-au constatat diferente suplimentare in suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli cu actiunile sociale in suma de .X. lei si cheltuieli de protocol in suma de .X. lei, precum si necalcularea TVA pentru suma de .X. lei

reprezentand cheltuieli de sindicat care au fost luate de societate in calcul ca o cheltuiala nedeductibila dar nu a constituit si virat TVA in suma de .X. lei, s-a procedat la recalcularea TVA ce trebuia inscrisa la rd.13 din decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii aprilie 2009 depus sub nr..X./25/05/2009, rezultand o diferenta suplimentara in suma totala de **.X. lei**.

Pe anii 2009 - 2010 societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal reprezentand cheltuieli de sindicat in suma de .X. lei si respectiv X lei pe care le-a luat in considerare la calculul profitului impozabil si pentru care avea obligatia calcularii taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de **.X. lei si respectiv .X. lei**, potrivit prevederilor art.128 alin. (8), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare pct .6 alin.(15) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, societatea nu a inclus in decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii aprilie 2010 suma de .X. lei si nici in decontul aferent lunii aprilie 2011 suma de .X. lei.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca in cazul cheltuielilor cu sponsorizarea este deductibila din punct de vedere fiscal orice cheltuiala efectuata in acest sens daca se incadreaza in limita a X la mie din cifra de afaceri, iar legislatia in domeniul TVA nu face nicio mentiune cu privire la cheltuielile sociale si de sindicat.

In drept, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...]

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Potrivit pct.6 alin.(15) din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

“(15) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor sau al persoanelor impozabile care nu trebuie să depună situații financiare anuale conform prevederilor legale;

b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an

calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.

(16) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (15) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. În cazul persoanelor impozabile care nu sunt obligate să depună situații financiare anuale conform prevederilor legale, încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (15) se determină pe baza datelor raportate prin declarațiile privind veniturile realizate. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar, precum și bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. **Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale sau, după caz, declarațiile privind veniturile realizate, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile.”**

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus nu constituie livrare de bunuri, acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Per a contrario depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale sau, după caz, declarațiile privind veniturile realizate, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea a depășit limitele legale admise de lege pentru deductibilitatea unor cheltuieli de protocol, sponsorizare, cheltuieli sociale și de sindicat pentru care avea obligația colectării de TVA.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se retine ca societatea avea obligația colectării pe perioada verificată a unei TVA aferente depășirii plafoanelor legale la cheltuieli de protocol, sponsorizare, cheltuieli sociale și de sindicat în suma de **.X. lei din care .X. lei pe anul 2008, .X. lei pe anul 2009 și .X. lei pe anul 2010** sume ce trebuiau incluse în deconturile întocmite pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale sau, după caz, declarațiile privind veniturile realizate, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile.

Neprocedand astfel, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suma de .X. lei ca obligatie fiscala suplimentara de plata la bugetul de stat prin decizia de impunere contestata.

Societatea nu prezinta in sustinerea cauzei nici un document sau argument din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare argumentul societatii potrivit caruia in cazul cheltuielilor cu sponsorizarea, este deductibila din punct de vedere fiscal orice cheltuiala efectuata in acest sens daca se incadreaza in limita a 3 la mie din cifra de afaceri, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei si nici sustinerea acesteia potrivit careia legislatia in domeniul TVA nu face nicio mentiune cu privire la cheltuielile sociale si de sindicat intrucat art.128 alin.(8) din Legea nr.571/2003 se refera sil la "*alte destinații prevăzute de lege*".

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:

„ 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 contestatia ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 2008 – 2010 in suma de .X. lei aferenta depasirii limitelor legale la cheltuielile de protocol, cheltuielilor sociale, sindicat si sponsorizare inregistrate la finele anilor 2007 – 2009, ca urmare a calculului impozitului pe profit.

10. Referitor la TVA in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal societatea a dedus TVA aferenta investitiilor efectuate la activele dupa data de la care acestea au constituit aport in natura al SC .X. SA la capitalul social al SC .X. SA.

In fapt, in luna decembrie 2008 societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta investitiilor in suma de .X. lei efectuate la activele care au constituit aport in natura la capitalul social al SC .X. SA, in baza facturilor emise de SC .X. SA nr..X. si nr..X..

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a dedus eronata taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate la activele care

nu fac parte din patrimoniul sau incalcand prevederile art.145, alin. (2), lit a) coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca in acest caz a actionat ca si cumparator-revanzator de servicii conform art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarie ulterioare si intentioneaza refacturarea acestor investitii catre SC .X. SA si prin urmare are drept de deducere a TVA aferente.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare incepand cu 01.01.2007:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

La art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Astfel, se reține ca acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii de servicii este conditionat de respectarea prevederilor legale mentionate mai sus justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatoare a dedus în luna decembrie 2008, TVA în suma de **.X. lei** aferenta unor lucrari de investitii efectuate la mijloace fixe care nu se mai aflau în patrimoniul sau intrucat au constituit aport în natura la capitalul social al SC **.X. SRL**.

Prin urmare se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA în suma de **.X. lei** aferenta facturilor fiscale nr..**X./2008** și nr..**X./2008** emise de SC **.X. SA** reprezentand lucrari de investitii.

Sustinerea societatii potrivit careia urmeaza sa refactureze aceste lucrari de investitii catre SC **.X. SA** și pe cale de consecinta are drept de deducere a TVA aferenta, nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a cauzei intrucat pe perioada verificata societatea a diminuat obligatiile sale fiscale privind TVA.

Avand în vedere cele retinute, 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 modificarile 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 neintemeiată pentru TVA în suma de **.X. lei** aferenta lucrarilor de investitii efectuate la active ce nu mai aparțineau societatii contestatoare, stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata.*

11. Referitor la TVA în suma de **.X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunța cu privire la această sumă**

în condițiile în care a fost stabilită ca suplimentar de plată prin decizia de impunere contestată fără a fi motivată în fapt și în drept de organele de inspecție fiscală.

În fapt, cu privire la TVA stabilită suplimentar pe anul 2009 se retine ca organele de inspecție fiscală au constatat, conform raportului de inspecție fiscală contestat, TVA suplimentară de plată în suma **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei TVA aferentă serviciilor de management și consultanță
- .X. lei TVA aferentă comisiunilor „de succes”
- .X. lei TVA aferentă serviciilor de pază
- .X. lei TVA aferentă pierderilor la produsele petroliere
- .X. lei TVA aferentă depășirii limitelor legale la cheltuieli de protocol, sponsorizare, sindicat

Totuși la stabilirea sumei suplimentare finale de plată pe total an 2009 la pag.46 din raportul de inspecție fiscală, se consemnează suma totală de **.X. lei** suma care este preluată și în decizia de impunere contestată, rezultând astfel o diferență de **.X. lei** (.X. – .X.) stabilită suplimentar de plată fără a se motiva în fapt și în drept această diferență suplimentară.

Prin contestația formulată, S.C..X. SA contestă suma totală stabilită ca obligație suplimentară de plată prin decizia de impunere reprezentând taxa pe valoarea adăugată, inclusiv suma de **.X. lei**.

In drept, potrivit art. 65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.*”

De asemenea pct. 2.1.2. și 2.1.3. din O.P.A.N.A.F. nr. 72/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", cu modificările și completările ulterioare stipulează:

2.1.2. "Motivul de fapt" - se va înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influența fiscală și prezentarea consecinței fiscale.

Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.1.3. "Temeiul de drept" - se va înscrie detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Informatiile prevazute la pct. 2.1.1, 2.1.2, 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxa sau contributie pentru care s-au constatat diferente de obligatii fiscale si/sau accesorii ale acestora. In cazurile in care legea permite si exista constatari, se pot inscrie obligatii fiscale accesorii, fara ca organele fiscale sa stabileasca o obligatie fiscala principala suplimentara la sfarsitul perioadei verificate. In acest caz in col. 4, "baza impozabila stabilita suplimentar", se va inscrie obligatia fiscala principala stabilita suplimentar de plata pe o anumita perioada, chiar daca in perioadele urmatoare aceasta s-a anulat.

Intrucat cu privire la aceasta diferenta de **.X. lei** reprezentand TVA nu rezulta cu claritate motivele care au stat la baza stabilirii ei, în temeiul art.216 alin.(3) si alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, 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 si cu cele ale 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, 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 desfiinta partial Decizia nr..X./29.03.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pentru suma de **.X. lei** reprezentand TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să clarifice natura acestui debit.

Avand in vedere cele retinute la cap.III *Taxa pe valoarea adaugata* pct.1-11 din prezenta decizie cu privire la suma totala contestata de **.X. lei** urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de **.X. lei** (.X. + .X. + .X. + .X. lei + .X. + .X. + .X. + .X.) si a se desfiinta parțial decizia de impunere contestata pentru suma de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei + .X.).

Cu privire la suma de .X. lei reprezentand accesorii aferente debitului principal reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, întrucât prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de **.X. lei** si desfiintată parțial decizia de impunere contestata pentru suma de **.X. lei**, iar accesoriile aferente urmează soarta debitului principal, conform principiului de drept, însă organul de soluționare nu poate defalca accesoriile eferente debitului respins prin contestație de accesoriile aferente debitului pentru care s-a desființat contestația, se va desființa decizia de impunere pentru întregul quantum al

accesoriilor, cu mențiunea că pentru TVA respinsă la rambursare contribuabilul datorează accesoriile stabilite.

D. CU PRIVIRE LA DIMINUAREA PIERDERII FISCALE

Referitor la solicitarea societatii privind anularea partiala a raportului de inspectie fiscala in ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2007 - 2010 cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.03.2012 privind diminuarea pierderii fiscale cu cheltuieli nedeductibile si venituri impozabile stabilite suplimentar pe perioada verificata nu au fost valorificate printr-o dispoziție de măsuri, act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.03.2012 s-au constatat si stabilit pe perioada verificata 2007 – 2010 cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentand contravaloarea unor servicii de management si consultanta financiara, marketing, etc. precum si venituri suplimentare din chirii cu care a fost diminuată pierderea fiscală care a fost recalculata pe fiecare an in parte.

Prin contestatia formulata, societatea contesta partial cheltuielile nedeductibile si veniturile impozabile care au condus la modificarea pierderii fiscale solicitand anularea masurii de diminuare a pierderii fiscale pe perioada 2007 – 2008 conform Raportului de inspectie fiscala.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră :

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

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

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

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ :

“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat,

cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal (...)

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează :

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, **precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum**”,*
iar potrivit art.209 alin.(2) din același act normativ :

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

La pct.1 și pct.2 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la Ordinul finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", se prevede că :

“ 1.Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor."

Potrivit acestor prevederi legale citate mai sus, la finalizarea inspecției fiscale parțiale sau generale se întocmește raportul de inspecție fiscală în care se consemnează constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal și în baza căruia se emite *decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*, și/sau, după caz, *dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală*, dispoziție care nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat. Cu alte cuvinte, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act administrativ, premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere și/sau, după caz, dispoziția de măsuri, decizie de nemodificarea bazei de impunere, acte administrative fiscale susceptibile a fi contestate.

Totodată pct.5.3 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 :

*“ Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc ”.*

În consecință, având în vedere cele de mai sus, se reține ca pentru acest capat de cerere nu a fost emis un act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

E. Referitor la solicitarea societății privind exonerarea de la plata obligațiilor fiscale în cuantum total de .X. lei reprezentand :

- .X. lei impozit cu retinere la sursa,
- .X. lei reprezentand accesorii aferente,
- .X. lei taxa pe valoarea adaugata
- .X. reprezentand accesorii aferente TVA

stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X /2012, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care exonerarea de la plata obligațiilor fiscale stabilite prin acest act administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată S.C..X. SA a solicitat exonerarea de la plata obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/.2012 reprezentand

- **.X. lei impozit cu retinere la sursa,**
- **.X. lei reprezentand accesorii aferente,**
- **.X. lei taxa pe valoarea adaugata**
- **.X. reprezentand accesorii aferente TVA.**

În drept, potrivit art.215 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.”

Potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Suspendarea executării actului :

(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea S.C. SC .X. SA de exonerare de la plata obligatiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/2012 intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Directia Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii, neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești.

F. Cu privire la solicitarea societatii privind finalizarea procesului de analiza a dosarului preturilor de transfer pe baza documentelor ce le-a pus la dispozitie pe parcursul controlului si inchiderea perioadei 01.01.2007 - 31.12.2010 cu respectarea prevederilor OG nr.92/2003, republicata, privind Codului de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate inveti cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care potrivit competențelor stabilite de Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu deține competența materială de a dispune finalizarea unei inspecții fiscale.

In fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.03.2012, organele de inspecție fiscală au consemnat la pag. 66 – 67 faptul că avand in vedere volumul mare de tranzactii derulate in perioada 2007-2008 intre SC .X. SA .X. si o alta companie afiliata a grupului, precum si cu societatea mama, potrivit prevederilor art.79 alin.2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare s-a solicitat intocmirea si prezentarea dosarului preturilor de transfer pentru tranzactiile care necesita analiza conform prevederilor legale.

In urma analizei dosarului preturilor de transfer, pentru clarificarea unor aspecte privind selectia, calculul si analiza indicatorilor, organul de inspectie fiscala a solicitat clarificarea acestor aspecte prin adresa din data de 09.02.2012 si revenire cu adresa nr..X./02/04/2012, Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala Serviciul Transfer Preturi din cadrul ANAF.

Intrucat pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala nu s-a primit raspuns la solicitarile adresate DG CIF Serviciul Transfer Preturi nu s-a procedat la finalizarea analizei dosarului preturilor de transfer, stabilindu-se ca la data primirii clarificarilor solicitate prin adresa mai sus mentionata, daca vor exista elemente care vor influenta constatările, sa fie luate in considerare la o reverificare fiscala conform prevederilor legale.

Prin contestația formulată, SC .X. SA solicită sa fie finalizata inspectia fiscala prin emiterea de concluzii in ceea ce priveste documentatia privind preturile de transfer pe baza documentelor ce le-a pus la dispozitie pe parcursul controlului si sa se constate finalizarea inspectiei fiscale si inchiderea perioadei 01.01.2007 - 31.12.2010 cu respectarea prevederilor Codului de procedura fiscala.

În drept, se retine ca potrivit prevederilor art. 205 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

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

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

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

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ :

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

Potrivit prevederilor legale invocate se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, precum și refuzul nejustificat de a emite un actul administrativ fiscal. Ori în cazul de față, organul de soluționare reține că se pune problema refuzului emiterii unui punct de vedere cu privire la dosarul prețului de transfer, punct de vedere care ar putea influența inspecția fiscală efectuată la contestatară.

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, **precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum”,***

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu are competența materială de a dispune să fie finalizată inspecția fiscală prin emiterea de concluzii în ceea ce privește documentația privind preturile de transfer pe baza documentelor ce le-a pus la dispoziție pe parcursul controlului și să se constate finalizarea inspecției fiscale și închiderea perioadei 01.01.2007 - 31.12.2010 cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) și 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 SC .X. SA .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.03.2012 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 veniturile nerezidentilor**
- **.X. lei – TVA stabilită suplimentar de plată**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată SC .X. SA .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.03.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției

Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe veniturile nerezidentilor.

3. Respingerea ca nemotivată și neîntemeiată a contestației formulată SC .X. SA .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.03.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.03.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentand:

- **.X. lei lei - TVA stabilită suplimentar de plată**
- **.X. lei – accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată**

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, sa procedeze la o noua verificare, pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite, tinand cond de prevederile legale aplicabile in speta, precum și de cele retinute prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

5. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea cererii de exonerare de la plata obligatiilor fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.03.2012 emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,
X**