

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr. ____ / ____ 2004
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. "X" S.R.L

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L** impotriva procesului verbal intocmit de organele de control ale Directiei controlului fiscal.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, impozit pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzi aferente impozitului pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, penalitati de intarziere de 10% aferente impozitului pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 si art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. S.C."X" S.R.L contesta masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal, precizand urmatoarele :

Obiectul procesului verbal contestat cat si perioada verificata sunt identice cu cele ale controlului anterior efectuat de Garda Financiara concretizat prin procesul verbal din 16.09.2002, desfiintat printr-o decizie a Ministerului Finantelor Publice, prin care s-a dispus efectuarea unui nou control pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit cu indicarea datelor suplimentare care justifica reverificarea, date necunoscute organelor de inspectie la momentul efectuarii inspectiilor anterioare.

Urmare faptului ca prin procesul verbal contestat organele de control nu precizeaza care sunt datele suplimentare care impun reverificarea in ceea ce priveste TVA si impozitul pe veniturile nerezidentilor aferente perioadei 1998 - 2002 au fost incalcate prevederile art. 96 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 aprobata cu modificari prin Legea nr. 174/2004, precum si dispozitiile Deciziei Ministerului Finantelor Publice.

Un alt neajuns de ordin formal al procesului verbal atacat priveste prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale, avand in vedere implinirea termenului de prescriptie pentru obligatiile fiscale reprezentand TVA si impozitul pe veniturile nerezidentilor care au fost stabilite ca debite aferente anilor 1998 si 1999, (pana la nivelul lunii iulie) cu incalcarea dispozitiilor art. 83 alin. (2) si art. 85 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003.

Referitor la fondul cauzei:

1. Organele de control au stabilit in mod eronat ca pentru sumele platite catre societatea Y din Anglia in perioada 1998 - 2002 in baza contractului incheiat cu aceasta pentru sustinerea in strainatate a produselor si serviciilor oferite de S.C. X S.R.L. aceasta datoreaza impozit in cota de 15% conform art. 2 alin. (1) lit. b din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente.

Pentru fundamentarea legala a acestei masuri prin procesul verbal sunt indicate gresit prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr. 635/2002 pentru aprobarea precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu diverse state.

Acest act normativ publicat in Monitorul Oficial din 07.06.2002 nu poate fi aplicabil in speta decat pentru platile efectuate la extern dupa data publicarii. Pentru platile efectuate la extern in perioada 1998 - 07.06.2002 acest act normativ nu se aplica decat cu incalcarea principiului neretroactivitatii legii.

Mai mult, beneficiarul acestor plati, societatea Y este rezidenta in Marea Britanie.

Din prevederile art. 12 din ordonanta Guvernului nr. 83/1998 rezulta modalitatea de aplicare a conventiilor pentru evitarea dublei impuneri, precum si faptul ca obligatia prezentarii certificatului de rezidenta fiscala organelor fiscale din Romania incumba in exclusivitate beneficiarului venitului iar nu platitorului acestor venituri.

In consecinta, in aceasta cauza sunt incidente prevederile Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impuneri, ratificata prin Decretul nr. 26/1976.

In speta, veniturile realizate din Romania de societatea Y nu sunt aferente activitatii desfasurate in Romania prin intermediul unui sediu permanent. Mai mult, aceste activitati nici nu s-au desfasurat pe teritoriul Romaniei. Prin urmare, beneficiile realizate de urmare contractului incheiat cu S.C. X S.R.L. se impun conform art. 7 alin. (1) din Conventie numai in Marea Britanie si nu in Romania cum in mod eronat au retinut organele de control.

Chiar si in ipoteza in care ar fi acceptata de catre societate opinia organului de control potrivit careia veniturile platite partenerului extern ar reprezenta comisioane, in conformitate cu dispozitiile art. 13 pct. 1 din Conventie acestea se impun in Marea Britanie - statul de rezidenta al beneficiarului acestor venituri, iar nu in Romania, statul de unde provin veniturile respective.

Potrivit art. 27 alin. (1) din Conventie organul fiscal avea obligatia de a face schimb de informatii cu autoritatea fiscala din Marea Britanie si nu sa retina societatii cu titlu de impozit pe veniturile nerezidentilor o cota de 15% din contravaloarea facturilor emise in perioada 1998 - 2002 de societatea Y .

Prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri se aplica cu precadere fata de dispozitiile generale continute de Legea nr. 83/1998, conform principiului elementar de drept "specialia generalibus derogant", astfel incat singura concluzie posibila si justa care rezulta din prevederile invocate este aceea ca societatea a efectuat in mod corect inscrierea in contabilitate a cheltuielilor si veniturilor aferente operatiunilor de export de bunuri.

2. Desi prin procesul verbal contestat s-a constatat ca prestarile de servicii realizate de societatea Y din Anglia in beneficiul S.C. X S.R.L. sunt legate direct de exportul de confectii efectuat catre societatea W din Italia, totusi organul de control considera ca aceste servicii nu sunt scutite de TVA cu toate ca sunt legate direct de exportul de bunuri.

Toate actele normative care au reglementat materia TVA in perioada 1998 - 2002 supusa controlului contin prevederi in sensul ca serviciile legate direct de exportul bunurilor sunt scutite de TVA sau se

acorda cota zero de TVA. In acest sens sunt prevederile art. 17 pct. C lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, art. 17 pct. B lit. a din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si art. 11 alin. (1) lit. a din Legea nr. 345/2002.

Avand in vedere aceste dispozitii legale, fata de faptul ca serviciile prestate de societatea Y sunt neindoielnic in legatura directa cu exporturile de confectii realizate de S.C. X S.R.L. in Italia in perioada de timp supusa verificarilor, rezulta ca aceste servicii, in ceea ce priveste TVA au acelasi regim de impunere ca si exporturile in legatura cu care au fost prestate.

Mai mult, in ceea ce priveste teritorialitatea TVA, prestatorul extern nu a avut stabilit in Romania sediul activitatii economice sau un sediu stabil de la care sa fi fost prestate serviciile, iar serviciile au fost prestate in exclusivitate in afara teritoriului Romaniei.

Pe cale de consecinta, in ceea ce priveste TVA aceste servicii nu sunt impozabile in Romania intrucat locul prestarii acestora nu este in Romania, conform criteriilor de teritorialitate stabilite prin actele normative care reglementeaza materia TVA in perioada de timp pentru care au fost efectuate verificarile.

Pentru aceste considerente, avand in vedere faptul ca societatea se bucura de bonitate financiara, ca reprezinta un partener de incredere cu agentii economici, dar si cu institutiile statului, precum si ca o re verificare intempestiva, nelegala si abuziva ar aduce prejudicii iminente societatii, afectandu-i activitatea, aceasta solicita suspendarea executarii actului administrativ atacat pana la solutionarea definitiva a contestatiei formulate.

II. Prin procesul verbal contestat, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:

Controlul a fost efectuat in vederea verificarii impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente si taxei pe valoarea adaugata aferente importului de servicii realizat de S.C. X S.R.L. in perioada 1998 - 2002 in baza contractului incheiat cu societatea Y din Anglia.

Controlul a fost efectuat in baza solicitarii Garzii financiare.

La data efectuarii controlului societatea a prezentat un "contract de mandatare" incheiat intre S.C. X S.R.L. numita mandant si societatea Y numita mandatar. Contractul este tradus in limba romana si legalizat la Biroul Notarial.

Acest contract acopera perioada de la 01.07.1998 pana la 31.12.1999 avand mentionat la pct. 6 posibilitatea renoirii.

Obiectul contractului, potrivit pct. 1 il constituie "promovarea produselor si serviciilor oferite si cu care se ocupa mandantul". De asemenea, la pct. 2 se prevede ca acest contract implica doar

comunicarea ocazionala a oportunitatilor de afacere de catre persoana juridica nerezidenta, iar pentru orice afacere incheiata cu succes de catre S.C. X S.R.L. se prevede plata unui comision.

La pct. 5 din contract se stipuleaza cuantumul comisionului platit de mandant catre mandatar, pentru orice afacere incheiata cu succes, respectiv 15% din suma bruta facturata catre clientul extern.

La data expirarii contractului mentionat mai sus, a fost incheiat un nou contract pentru perioada 01.01.2000 - 31.12.2002, contract tradus in limba romana si legalizat la Biroul Notarial. Contractul in cauza este identic cu contractul incheiat pentru perioada 01.07.1998 - 31.12.1999, mentinandu-se in totalitate clauzele primului contract.

Articolul 1534 din Codul Civil reglementeaza contractul de mandat ca fiind "un contract in puterea caruia o persoana se obliga, fara plata de a face ceva pe seama altei persoane, de la care a primit o imputernicire", dar cand are ca obiect tratarea de afaceri comerciale pe seama si socoteala mandantului, in cazul de fata S.C. X S.R.L., primeste caracter comercial, iar contractul de mandat comercial (contract de mandatare), spre deosebire de dreptul civil, are intotdeauna un caracter oneros (nu se presupune gratuit). Regula in dreptul comercial are intotdeauna ca obiect fapte de comert, adica operatiuni comerciale.

Materializarea contractului de mandatare pentru promovarea produselor si serviciilor oferite de S.C. X S.R.L. de catre societatea Y din Anglia s-a concretizat prin incheierea de contracte de lohn intre S.C. X S.R.L. si societatea W din Italia.

Printr-o adresa emisa de societatea W, tradusa si legalizata in limba romana aceasta confirma intentia de colaborare de lunga durata cu S.C. X S.R.L., in baza contractului semnat cu societatea Y.

A) Potrivit evidentei financiar - contabile, S.C. X S.R.L. a inregistrat in perioada decembrie 1998 - decembrie 2002 in contul 622 "cheltuieli cu comisioanele" contravaloarea a 52 facturi externe, reprezentand obligatia de plata datorata catre societatea Y, persoana juridica nerezidenta, potrivit prevederilor pct. 5 din contractul de mandatare, respectiv 15% din suma bruta facturata catre societatea W.

Din verificarea efectuata asupra documentelor puse la dispozitia organelor de control a rezultat ca, intre timp, pana la data prezentului control societatea a achitat integral contravaloarea celor 52 de facturi externe, pentru care a retinut si virat cu titlu de impozit pe veniturile realizate in Romania de persoane juridice nerezidente o suma reprezentand un procent de 10% din valoarea bruta a facturilor externe achitate.

La art. 2 alin. (1) lit. b din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente se prevede cota procentuala care va fi luata in

calcul la stabilirea impozitului datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate in Romania, respectiv 15% pentru veniturile din comisioanele platite in favoarea nerezidentilor pentru inceperea, derularea sau intermedierea unor operatiuni de comert exterior.

In intelesul art. 1 alin. (3) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998, comisioane insemna platile facute unui broker, agent comisionar general, intermediar sau altei persoane asimilate acestora pentru serviciile lor in promovarea si in realizarea de operatiuni comerciale. Contractul de mandatare incheiat intre S.C. X S.R.L., in calitate de mandant si societatea Y, in calitate de mandatar, prevede tocmai acet lucru, adica plata unui comision de 15% din suma bruta facturata pentru orice promovare cu succes de produse si servicii oferite de firma din Romania.

Din verificarea actelor si documentelor puse la dispozitie, a rezultat ca nu au fost respectate prevederile art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 si ale Ordinului ministrului finantelor publice nr. 635/2002, pentru perioada supusa verificarii, 1998 - 2002 beneficiarul veniturilor din Romania, societatea Y nedepunand la organul fiscal din Romania si nici la platitorul de venit, originalul sau copia de pe certificatul de rezidenta fiscala, motiv pentru are nu poate beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Regatul Unit al Marii Britanii.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de control au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente pentru perioada 1998 - 2002. Astfel, societatea datora un alt impozit fata de cel calculat, retinut si virat, rezultand o diferenta, pentru care au fost calculate dobanzi, penalitati de intarziere si penalitati de 10%.

B) Contractul incheiat intre S.C. X S.R.L si societatea Y (la care s-a facut referire si la punctul A) a stat la baza importului de servicii realizat de unitatea verificata in perioada 1998 - 2002. Pana la data controlului, societatea nu a evidenciat, platit sau compensat taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor importuri, conform prevederilor art. 2 lit. c si art. 25 pct. D lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata cu completarile si modificarile ulterioare, pct. 11.15 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998 coroborat cu subcapitolul 2 "teritorialitatea", art. 4 pct. 3 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998 pentru perioada decembrie 1998 - martie 2000, pct. 7.7, pct. 3.4 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru perioada martie 2000 - mai 2002, art. 29 pct. D lit. e si art. 7 alin. (1) lit. c din Legea nr. 345/2002, republicata, art. 8 pct. 4 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru perioada iunie 2002 - decembrie 2003, titlul VI "taxa pe

valoarea adaugata din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru perioada ianuarie 2004 pana la zi.

Comisionul care este rezultatul final al contractului de mandatare este un venit realizat din Romania de catre societatea Y, deoarece acesta este platit de catre S.C. X S.R.L. din contul sau in valuta deschis la o banca din Romania. Astfel, locul operatiunii impozabile, prestarile de servicii prin furnizarea de informatii si preluarea de date in vederea identificarii potentialilor cumparatori din strainatate pentru produsele fabricate de S.C. X S.R.L. este locul unde beneficiarul, firma romaneasca, are stabilit sediul activitatii.

Potrivit acestor considerente, prestarile de servicii contractate in baza contractului de mandatare sunt operatiuni impozabile. Intrucat societatea nu a compensat conform pct. 11.16 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998, pct. 7.8 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, art. 24 lit. d din Legea nr. 345/2002, art. 70 alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 589/2002 si nu a achitat TVA aferenta acestui import de servicii, organul de control a procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata datorata, a majorarilor de intarziere/dobanzi si a penalitatilor de intarziere aferente.

Astfel, in sarcina societatii a fost stabilita TVA suplimentara, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza debitele, dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite prin procesul verbal contestat, in conditiile in care la incheierea acestuia, organele de control nu au pus in aplicare Decizia Ministerului Finantelor Publice din 25.11.2002.

In fapt, prin Decizia Ministerului Finantelor Publice din 25.11.2002 avand in vedere faptul ca organele de control nu au precizat care au fost elementele noi, necunoscute organelor de control la datele efectuarii primelor verificari care justifica reverificarea unor perioade, procesul verbal intocmit in data de 13.09.2002 de catre Garda Financiara a fost desfiintat in vederea reverificarii tinand cont de dispozitiile art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare Deciziei mai sus mentionata a fost intocmit de catre Garda financiara procesul verbal din data de 12.11.2003. Prin Decizia

Ministerului Finantelor Publice din 29.01.2004 au fost anulate masurile de plata dispuse prin acest proces verbal urmand ca cele constatate sa fie transmise spre valorificare Directiei generale a finantelor publice, intrucat potrivit art. 1 alin. (3) si art. 6 alin. (7) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 91/2003 privind organizarea Garzii Financiare, Garda financiara nu mai avea competenta materiala de a stabili in sarcina contribuabililor verificati venituri bugetare.

Astfel, urmare unei adrese a Garzii financiare, Directia controlului fiscal a intocmit procesul verbal contestat, prin care au fost preluate constatarile din procesele verbale din datele de 13.09.2002 si 12.11.2003 si au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatii bugetare constand in TVA, impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane juridice nerezidente, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, motivat de faptul ca verificarea finalizata prin procesul verbal incheiat in data de 14.06.2004 a pornit de la constatările înscrise în actul de control din 12.11.2003 încheiat de Garda financiara.

In drept, potrivit art. 185 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, *“prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”*

Se retine faptul ca nici prin procesul verbal din data de 12.11.2003 intocmit de catre Garda financiara ale caror masuri de plata dispuse au fost anulate prin Decizia Ministerului Finantelor Publice din 29.01.2004 urmand ca cele constatate sa fie transmise spre valorificare Directiei generale a finantelor publice, nici prin procesul verbal contestat urmare a deciziei mai sus mentionata, nu a fost pusa in aplicare Decizia Ministerului Finantelor Publice din 25.11.2002, in sensul ca nu au fost precizate datele suplimentare, necunoscute la data intocmirii proceselor verbale anterioare, care influenteaza sau modifica rezultatele acestora si care justifica reverificarea unor perioade avand in vedere dispozitiile art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, cu modificarile si completarile ulterioare.

Printr-o adresa, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei controlului fiscal sa precizeze care au fost datele suplimentare, necunoscute la data intocmirii proceselor verbale anterioare, care influenteaza sau modifica rezultatele acestora si care justifica reverificarea unor perioade avand in vedere dispozitiile art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, cu modificarile si completarile ulterioare, preluate in esenta prin art. 102 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata.

Urmare acestor solicitari, Directia controlului fiscal comunica faptul ca prin Decizia Ministerului Finantelor Publice din 29.01.2004 nu s-a anulat si nici nu s-a desfiintat, total sau partial, actul atacat, fiind anulate doar masurile de plata stabilite prin procesul verbal intocmit de Garda financiara, dispunandu-se transmiterea celor constatate catre Directia generala a finantelor publice spre valorificare.

De asemenea Directia controlului fiscal comunica urmatoarele:

“Modul de valorificare in speta data nefiind reglementat strict sau clarificat intr-un fel, a fost pus in aplicare de maniera data intelegandu-se ca:

- anulara prin decizie a masurilor de plata s-a facut sub argumentatia ca Garda financiara nu mai avea competenta materiala de a stabili in sarcina contribuabililor verificati venituri bugetare;

- prin dispozitivul Deciziei din 25.11.2002 a fost desfiintat procesul verbal incheiat de organele de control ale Garzii financiare in data de 13.09.2002 dispunandu-se o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit, fapt care conduce la concluzia ca in esenta exista dreptul de efectuare a reverificarii;

- sustinerea contestatoarei (redata in cuprinsul Deciziei din 25.11.2002) conform careia extinderea controlului asupra perioadei 1998 - 2002 este abuziva pe motiv ca in decursul timpului contralele efectuate nu au retinut incalcarile in cauza, este nefondata intrucat verificarile, in general, se efectueaza prin sondaj, astfel ca nu poate fi exclusa posibilitatea ca anumite aspecte deficiente din activitatea contribuabilului sa nu fie observate de organele de control daca in sondajele facute acestea nu s-au regasit;

- intrucat controlul efectuat de directia de control a avut la baza un material ce continea informatii privind fiscalitatea, primit de la o terta institutie (garda financiara), verificarea efectuata de echipa de control a putut fi incadrata la art. 10 alin. (1) lit. d din Hotararea Guvernului nr. 886/1999 pentru aprobarea instructiunilor de aplicare a prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal;

...”.

Referitor la sustinerea conform careia “prin dispozitivul Deciziei din 25.11.2002 a fost desfiintat procesul verbal incheiat de organele Garzii Financiare in 13.09.2002 dispunandu-se o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit, fapt care conduce la concluzia ca in esenta exista dreptul de efectuare a reverificarii”, se retine ca acest drept a fost exercitat in temeiul art. 9 alin. (3) si alin. (4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001,

reverificarea fiind dispusa pentru considerentul de a se preciza expres care au fost elementele pentru care s-a procedat la efectuarea unui nou control potrivit art. 19 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 si nu in temeiul acestuia.

Cele doua tipuri de reverificari, respectiv cea dispusa in temeiul art. 9 alin. (3) si alin. (4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 si cea dispusa prin art. 10 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 nu se pot confunda, fiind reglementate de doua acte normative distincte astfel incat pentru punerea in aplicare a Deciziei din 25.11.2002 de catre organele de control competente "dreptul de efectuare a reverificarii" nu se justifica decat pentru considerentele strict precizate in continutul deciziei.

Totodata, argumentul ca "verificarile, in general, se efectueaza prin sondaj", astfel ca nu poate fi exclusa "posibilitatea ca anumite aspecte deficiente din activitatea contribuabilului sa nu fie observate de organele de control daca in sondajele facute acestea nu s-au regasit", nu constituie motiv de reverificare a societatii avand in vedere ca **reverificarea aceleeeasi perioade si aceluasi tip de impozit reprezinta o exceptie de la regula care interzice aceasta reverificare, aceasta operand numai in cazurile expres prevazute de lege, respectiv in situatia in care de la incheierea controlului fiscal si pana la implinirea termenului de prescriptie apar date suplimentare, necunoscute organului de control la data efectuarii controlului, exceptiile fiind de stricta interpretare si aplicare.** In consecinta, Ordonanta Guvernului nr.70/1997, aprobata prin Legea nr.64/1999, cu modificarile si completarile ulterioare **interzice reverificarea unui agent economic pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, cu exceptiile strict prevazute de alineatul 2 al art.19**, astfel cum au fost explicitate prin Hotararea Guvernului nr. 886/1999, aceste dispozitii legale fiind preluate in esenta si prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

De asemenea, faptul ca verificarea efectuata de Directia controlului fiscal "a avut la baza un material ce continea informatii privind fiscalitatea primit de la o terta institutie (Garda financiara)", verificarea efectuata de echipa de control putand fi incadrata la art. 10 alin. (1) lit. d din Hotararea Guvernului nr. 886/1999 nu reprezinta date suplimentare, necunoscute la data intocmirii proceselor verbale anterioare, care influenteaza sau modifica rezultatele acestora si care justifica reverificarea unor perioade in sensul prevazut de textul de lege cuprins in Hotararea Guvernului nr. 886/1999 avand in vedere ca prin procesul verbal contestat, trebuia sa fie pusa in aplicare Decizia Ministerului Finantelor Publice din 25.11.2002, respectiv sa se precizeze care au

fost elementele noi, necunoscute organelor de control la datele efectuării primelor verificări care justifică reverificarea unor perioade.

În consecință, procesul verbal contestat este rezultatul desființării procesului verbal din data de 13.09.2002 prin Decizia Ministerului Finantelor Publice din 25.11.2002.

Faptul că organele Garzii financiare au efectuat reverificarea dispusă prin Decizia din 25.11.2002 în condițiile în care nu mai avea competența potrivit art. 1 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare, iar prin Decizia din 29.01.2004 s-au anulat măsurile de plată dispuse prin procesul verbal întocmit în data de 12.11.2003 nu schimbă cu nimic faptul că la încheierea noului proces verbal trebuie să se țină cont și să se pună în executare cele dispuse prin Decizia din 25.11.2002, respectiv să se precizeze care sunt elementele noi, necunoscute organelor de control la datele efectuării primelor verificări.

De altfel, chiar în preambulul procesului verbal întocmit de Garda financiară se precizează faptul că “verificarea a avut loc în baza Deciziei din 25.11.2002 a Ministerului Finantelor Publice - Direcția generală de soluționare a contestațiilor - ANEXA 1 - privind contestația depusă de către S.C. X S.R.L. împotriva procesului verbal de control încheiat în 13.09.2002 și înregistrat la Garda Financiară”.

De asemenea, se reține că prin valorificarea constatarilor din actul de control întocmit în data de 12.11.2003 de către Garda financiară nu se înțelege că aceste constatări să fie preluate fără o analiză a acestora, în vederea întocmirii unui nou proces verbal și stabilirii obligațiilor de plată către bugetul de stat.

Dacă intenția organului de soluționare ar fi fost aceasta, prin soluția de desființare a actului încheiat de Garda financiară s-ar fi precizat expres că respectivele constatări să fie menținute la încheierea noului act de către organul competent, valorificarea presupunând un proces de analiză a acestora.

Mai mult, organul de soluționare a contestației nici nu avea posibilitatea de a se investi în analiza constatarilor efectuate de Garda financiară, respectiv dacă acestea răspund motivelor de desființare avute în vedere prin Decizia din 25.11.2002 și de a le menține în consecință, având în vedere că excepția de necompetență materială a organului care a încheiat actul respectiv este o excepție absolută, peremptorie care împiedică orice analiză pe fond a cauzei.

Or, interpretarea dată de organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice în sensul că valorificarea constatarilor înseamnă în fapt “menținerea” lor, nu poate fi primită, luând în considerare faptul că pentru “menținerea” lor organul de soluționare ar fi trebuit în primul rând să efectueze o analiză a acestora.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 179 si art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E

Desfiintarea procesului verbal referitor la sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, impozit pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata, dobanzi aferente impozitului pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, penalitati de intarziere de 10% aferente impozitului pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente urmand ca organele de control, alte persoane decat cele care au intocmit procesul verbal contestat, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluasi tip de impozit tinand cont de documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

