

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2004

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.A.

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.A.** , inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Contestatia a fost formulata impotriva procesului verbal incheiat de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal si are ca obiect sume reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 si art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.A.** precizeaza ca in mod eronat organele de control au constatat faptul ca livrarile efectuate in zona libera nu reprezinta livrari la export intrucat livrarile de marfuri efectuate catre firmele S.C. Y S.R.L. si Z au natura operatiunilor de export, marfurile fiind expediate si transportate in afara tarii de cumparatorii care sunt firme straine.

Aceste societati nu sunt persoane juridice romane, fapt confirmat de Oficiul Registrului Comertului ci au licente de lucru in Zona libera pentru activitatea de comercializare. Astfel, firmele in cauza au

contractat marfurile **S.C. X S.A.** in vederea comercializarii lor catre alti beneficiari externi.

S.C. X S.A. a respectat prevederile Legii nr. 84/1992 referitoare la livrarile de marfuri catre firme care poseda licenta de lucru in Zona libera si a prezentat organului de control actele justificative ale exportului si regimului de scutire. Toate facturile fiscale si cele externe emise catre societatile in cauza, declaratiile vamale de export cu viza vamii pentru liber de vama si documentele care atesta transportul international au fost verificate de organele de control.

Vama romana a clasificat si a instrumentat livrarile de marfuri catre firmele S.C. Y S.R.L. si Z in Zona libera ca exporturi definitive, confirmand realizarea exportului prin acordarea liberului de vama.

De asemenea, in urma cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata depuse lunar de **S.C. X S.A.**, organele de control au procedat, lunar, la verificarea realitatii si legalitatii sumelor de rambursat in vederea restituirii taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile legale. Primind regulat confirmarea legalitatii exporturilor, atat de la Autoritatea Vamala cat si de la Directia controlului fiscal, **S.C. X S.A.** nu a calculat taxa pe valoarea adaugata pentru aceste livrari.

Avand in vedere prevederile art. 11 din Legea nr. 345/2002 si art. 143 (1) din Codul fiscal, **S.C. X S.A.** a efectuat exporturi de bunuri sub regimul scutirii taxei pe valoarea adaugata cu drept de deducere. Efectuarea reverificarii perioadei februarie 2003 - ianuarie 2004 sub aspectul relatiilor cu firmele S.C. Y S.R.L. si Z, dupa ce luna de luna a fost verificata fiecare livrare este afectata de viciu de procedura, incalcanandu-se prevederile art. 96 din Codul de procedura fiscala. Astfel, legea conditioneaza reverificarea fie pentru aparitia unor date suplimentare necunoscute inspectorilor, fie prin erori de calcul, insa nici una din aceste situatii nu ii este aplicabila societatii.

Atat in conformitate cu vointa partilor cat si a prevederilor legale, livrarile de bunuri catre firmele S.C. Y S.R.L. si Z nu pot fi privite decat ca vanzari la export cu regim de scutire de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere. Relatia contractuala stabilita cu societati straine, marfa solicitata la export, legislatia care prevede indeplinirea formalitatilor de export si totodata scutirea de taxa pe valoarea adaugata sunt aspecte care au condus la emiterea de facturi fiscale fara taxa pe valoarea adaugata.

II. Prin procesul verbal incheiat de catre organele de control ale Directiei control fiscal in baza referatului de reverificare, s-au constatat urmatoarele:

Facturile fiscale emise cu ocazia livrarilor efectuate catre S.C. Y S.R.L. si Z din zona libera au fost intocmite fara taxa pe valoarea adaugata, operatiunile in cauza fiind asimilate in mod eronat cu livrarile la export. Conform mentiunilor inscrise pe documentele intocmite cu ocazia livrarilor in discutie, S.C. Y S.R.L. si Z sunt agenti economici situati in Zona libera, livrarile catre acestia efectuandu-se in perioada februarie 2003 - ianuarie 2004.

Conform prevederilor legale in vigoare in perioada verificata, **S.C. X S.A.** avea obligatia sa inscrie taxa pe valoarea adaugata in facturile emise catre S.C. Y S.R.L. si Z din Zona libera si sa o inregistreze in contabilitate ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Urmare celor constatate, organele de control au procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri catre societati din Zona libera, prin aplicarea cotei de 19% corespunzatoare livrarilor la intern. Astfel, s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata invocate de catre contestatoare si organul de control, se retine:

1. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii stabilirii acesteia, in conditiile in care pentru perioada care a facut obiectul procesului verbal contestat, societatea a mai fost verificata.

In fapt, prin procesul verbal, contestat in prezent, ca urmare a cererii de rambursare depuse de contestatoare si a referatului de reverificare, organele de control au procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei **februarie - decembrie 2003**, pentru livrarile de bunuri efectuate de **S.C. X S.A.** catre S.C. Y S.R.L. si Z din zona libera, stabilind o taxa pe valoarea adaugata.

Prin procesul verbal anexat la dosarul cauzei, organele de control au verificat, in urma cererii de rambursare, taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii **martie 2003** si au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adaugata, precizand ca societatea "a efectuat in perioada de referinta exporturi de bunuri direct sau prin intermediari, catre firme externe".

Prin procesul verbal încheiat, anexat la dosarul cauzei, organele de control au verificat, în urma cererii de rambursare, taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii **septembrie 2003** și au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adăugată, precizând că “exportul produselor finite s-a realizat în nume propriu și prin intermediari, scutirea cu drept de deducere fiind justificată cu documentele prevăzute la art. 27 alin. 2 și 5 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată aprobate prin H.G. nr. 598/2002.”

În drept, art. 102 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată prevede:

“Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspectiei fiscale competente poate decide re-verificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspectiei fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Aceste prevederi au fost preluate din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997, aprobată prin Legea nr. 64/1999, cu completările și modificările ulterioare, care la art. 19 precizează:

“Controlul fiscal la sediul, domiciliul ori reședința contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal ori, după caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Prin excepție de la prevederile alin.1, conducătorul organului de control fiscal competent sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale poate decide re-verificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii controlului fiscal și pana la împlinirea termenului de prescripție prevăzut de prezenta ordonanță, apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, după caz, serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale la data efectuării controlului, care influențează sau modifică rezultatele acestuia.”

În consecință, prevederile legale menționate mai sus **interzic re-verificarea unui agent economic pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, cu excepțiile strict prevăzute de acestea.**

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că

reverificarea taxei pe valoarea adaugata, s-a efectuat in baza referatului de reverificare prin care se precizeaza ca "facturile fiscale emise cu ocazia livrarilor efectuate de societate au fost intocmite fara taxa pe valoarea adaugata, operatiunile in cauza fiind asimilate, in mod eronat, cu livrarile la export.[...] O analiza asupra actelor normative cu incidenta in speta in cauza conduce la concluzia ca agentul economic verificat avea obligatia ca, in facturile fiscale emise catre S.C. X S.R.L. si Z, sa inscrie taxa pe valoarea adaugata aferenta si sa o inregistreze in contabilitate ca TVA colectata.[...] Conform informatiilor obtinute pana in prezent, astfel de livrari au fost efectuate incepand cu lunile februarie-martie 2003.[...]"

Din analiza referatului mai sus mentionat, se retine ca reverificarea s-a efectuat ca urmare a interpretarii diferite a prevederilor actelor normative de catre organele de control.

Or, interpretarea diferita a textului de lege aplicabil in speta nu reprezinta date suplimentare, necunoscute organelor de control care sa justifice reverificarea.

De asemenea, din analiza proceselor verbale anterioare, se retine ca organele de control au verificat taxa pe valoarea adaugata aferenta exporturilor, ca urmare a cererilor de rambursare depuse de contestatoare, fara insa a se preciza daca in aceste exporturi se cuprind si livrarile efectuate de contestatoare la societatile din Zona libera.

Desi la dosarul cauzei sunt anexate doar doua procese verbale, in sustinerea contestatiei **S.C. X S.A.** anexeaza o copie a registrului unic de control din care rezulta faptul ca societatea a fost verificata lunar in vederea rambursarii taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere cele precizate mai sus, actele normative in vigoare in perioada verificata precum si faptul ca din procesele verbale anterioare nu rezulta daca livrarile efectuate de contestatoare in zona libera se includ in exporturile efectuate de societate prin intermediari si verificate, iar interpretarea diferita a textului de lege nu justifica reverificarea, se va desfiinta procesul verbal pentru taxa pe valoarea adaugata, in vederea refacerii controlului de catre alta echipa de control decat cea care a incheiat procesul verbal contestat pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute anterior.

Totodata, la reverificare se vor analiza si celelalte argumente ale contestatoarei.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare datoreaza taxa pe valoarea adaugata

aferenta livrarilor de bunuri efectuate catre societati din zona libera.

In fapt, in luna ianuarie 2004, **S.C. X S.A.** a efectuat livrari de bunuri catre S.C. Y S.R.L. si Z, societati care au licente de lucru in Zona libera. Pentru aceste livrari, societatea contestatoare a emis facturi fiscale fara taxa pe valoarea adaugata, operatiunile in cauza fiind asimilate cu livrarile la export.

In drept, art. 143 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său; [...]

Art. 2 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere prevede: ***“Zonele libere fac parte integrantă din teritoriul statului român si li se aplică legislația națională”***, iar la art. 81 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României se stipuleaza: ***“(1) Regimul de export constă în scoaterea definitivă a mărfurilor românești de pe teritoriul României.”***

Analizand documentele anexate in sustinerea contestatiei, respectiv declaratii primare, packing list-uri, facturi comerciale, facturi fiscale, se retine faptul ca la rubrica expeditor/furnizor este inscrisa societatea contestatoare iar la cumparator societatea care isi desfasoara activitatea in zona libera.

De asemenea, conform documentelor mentionate mai sus, se retine faptul ca S.C. Y S.R.L. si Z livreaza bunurile la export in nume propriu.

Mai mult, in declaratiile primare anexate la dosarul cauzei, la rubrica “Tara de destinatie” se afla inscrisa Romania pentru vamuirea marfurilor.

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus si din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca livrarile efectuate de contestatoare catre societati cu licenta de lucru in Zona libera nu pot fi asimilate operatiunilor la export.

Mai mult, printr-o adresa anexata la dosarul cauzei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat **S.C. X S.A.** documente din care sa rezulte ca marfurile livrate catre societatile cu licente de lucru in Zona libera au fost exportate, insa asa cum s-a retinut mai sus din analiza acestor documente rezulta ca societatea contestatoare a livrat marfuri in zona libera, acestea fiind exportate de catre cele doua societati in numele lor.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia mărfurile si alte bunuri de origine română sau din import, provenite din teritoriul vamal al României pot fi introduse în zonele libere cu respectarea prevederilor legale privind exportul conform art. 16 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat potrivit art. 82 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României exportatorul de mărfuri scoase definitiv sau temporar din țară este obligat să depună o declaratie vamală de export.

Or, contestatoarea nu a depus la organul vamal declaratii vamale de export pentru marfurile livrate in Zona libera ci declaratii primare care nu pot fi asimilate declaratiilor de export.

De asemenea, referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia S.C. Y S.R.L. si Z sunt firme straine cu sedii stabilite in Republica Moldova, respectiv SUA care au licente de lucru in zona libera, asa cum rezulta si din adresa Oficiului registrului comertului, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat livrarile au fost efectuate in zona libera care face parte din teritoriul Romaniei iar cele doua societati nu ar fi putut functiona daca nu ar fi avut eliberate licente de lucru, fapt prevazut prin art. 11 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere care stipuleaza:

“Activitățile prevăzute la art. 10 pot fi realizate de persoane fizice si persoane juridice, române sau străine, numai pe baza licentelor eliberate de administratia zonei libere.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, prevederile legale in vigoare in perioada verificata, precum si documentele anexate la dosarul cauzei, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A.** pentru taxa pe valoarea adaugata.

3. In ceea ce priveste sumele reprezentand:

- **dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;**
 - **penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,** calculate prin procesul verbal, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Prin procesul verbal organele de control au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata iar intrucat prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al dobanzilor, **S.C. X S.A.** datoreaza si dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem”, art. 33 din Legea nr. 345/2002, art. 108 si art. 109 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003. Insa, intrucat din situatia privind calculul dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente

taxei pe valoarea adaugata pentru livrarile in zona libera, anexa 4 la procesul verbal, acestea nu se pot delimita, in sensul ca nu rezulta cuantumul lor pentru perioada **februarie - decembrie 2003** si pentru luna **ianuarie 2004** si tinand cont de faptul ca prin prezenta decizie s-a desfiintat procesul verbal pentru taxa pe valoarea adaugata si s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata pentru taxa pe valoarea adaugata pentru alta suma, se va desfiinta procesul verbal si pentru **dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata**, urmand ca la reverificare acestea sa se calculeze diferentiat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, art. 102 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata art. 143 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 2 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere, art. 33 din Legea nr. 345/2002, coroborate cu cele ale art 179 si art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata se:

DECIDE

1. Desfiintarea procesului verbal pentru sumele reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata,
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata,
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

in vederea refacerii controlului de catre alta echipa de control decat cea care a incheiat procesul verbal contestat pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. x S.A.** pentru taxa pe valoarea adaugata.

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

