



MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUD. CLUJ

Cluj-Napoca
P-ta Avram Iancu, nr.19

telefon: 0264/591.670
fax: 0264/592.489

DECIZIA nr. 92/2007

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Control Fiscal Cluj
si remisa la Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...05.2007, de catre Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca (organ fiscal in arondarea caruia se afla in prezent petenta), asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2007, act administrativ fiscal emis in baza Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA, intocmit la data de ...03.2007 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...04.2007.

Petenta contesta partial obligatiile fiscale suplimentare stabilite suplimentar in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus in suma totala de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul la rambursare in suma de "y" lei, respectiv majorari de intarziere in suma de "y" lei si penalitati de intarziere in suma de "y" lei.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 177 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 863/26.09.2005 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ...04.2007 si comunicat petentei la data de ...04.2007 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat, confirmata cu semnatura reprezentantului societatii si stampila), iar contestatia a fost depusa la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj la data de ...04.2007, fiind inregistrata sub nr. -/...04.2007.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 176 si art. 179 alin. (1) lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca.

I. Petenta, contesta stabilirea de taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de "y" lei conform anexei nr. 2 pagina 3 la Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA nr. -/...04.2007, respectiv majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente in suma totala de "y" lei si stabilite ca obligatie de plata prin Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2007, invocand urmatoarele aspecte :

- veniturile facturate catre societatea "N" S.A. au fost realizate in baza contractului nr. -/...05.2003, iar veniturile facturate catre societatea "S" S.A. in baza contractului -/...07.2006.

- obiectul celor doua contracte mentionate este de a pune la dispozitia clientilor externi persoane care sa realizeze dezvoltarea de aplicatii informatice sub directa indrumare a reprezentantilor acestora, prestatii care au avut loc atat in Romania cat si in Franta, iar potrivit prevederilor contractuale cheltuielile de transport pana la locul de desfasurare al misiunii vor fi angajate de catre societatea "X" si vor fi refacturate clientului cu documentele justificative atasate.

- consideram ca veniturile facturate in baza contractelor -/...05.2003 si -/...07.2006 sunt venituri din punere la dispozitie de personal conform obiectului celor doua contracte, pentru care locul prestarii serviciului este considerat a fi sediul permanent la care serviciile au fost efectuate sau domiciliul beneficiarului, respectiv Franta, conform art. 133 alin. (2) lit. c din Legea nr. 571/2003, facturile fiind emise corect fara T.V.A.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2007, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara suma totala de "y" lei (contestata partial de petenta), reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente la sursa T.V.A., stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de ...03.2007 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...04.2007.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul spetei analizate, s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de "y" lei aferenta perioadei fiscale 01.10.2006-31.12.2006 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna decembrie 2006 inregistrat la organele fiscale teritoriale sub nr. -/...01.2006, cu optiune de rambursare a sumei negative a TVA.

In urma verificarilor efectuate, organul de control a constatat ca nu se justifica rambursarea T.V.A. pentru suma totala de "y" lei RON pe care petenta o contesta partial, respectiv suma de "y" lei pentru care s-a respins dreptul la rambursare pe motivul ca agentul economic a procedat la emiterea de facturi fiscale fara T.V.A., catre beneficiari cu sediul in strainatate, reprezentand "*participare cheltuieli de transport*" si "*cheltuieli de deplasare*" pentru care locul prestarii nu poate fi considerat a fi la beneficiar, conform prevederilor art. 7 alin. (1) lit. c din Legea nr. 345/2002 si art. 133 alin. (2) lit. c din Legea nr. 571/2003, republicata, deoarece aceste servicii nu sunt incluse in prevederile legale mentionate mai sus. De asemenea, pentru aceste operatiuni agentul economic nu poate prezenta nici documente justificative de scutire T.V.A. privind transportul de persoane in strainatate in conformitate cu prevederile art. 28 alin. (1) si (2) din H.G. nr. 598/2002, respectiv art. 8 alin. (1), (2) si (5) din O.M.F. nr. 1846/2003.

Prin urmare, pentru considerentele mentionate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea unei diferente suplimentare la sursa T.V.A., care este contestata de petenta, in suma de "y" lei, iar pentru nevirarea la scadenta a acestor obligatii fiscale stabilite suplimentar in sarcina societatii, au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de "y" lei si penalitati de intarziere in suma de "y" lei pana la data de ...01.2007 (anexa nr. 2 la raport).

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca organul de inspectie fiscala a procedat corect si legal la colectarea de taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi fiscale emise de agentul economic fara T.V.A. catre beneficiari din strainatate, documente emise in baza unor contracte incheiate cu acestia in care este prevazut ca petenta sa refactureze partenerului strain o parte din cheltuielile de transport si de deplasare efectuate de personalul trimis in misiune, in conditiile in care prevederile legale nu stipuleaza dreptul la scutire de T.V.A. pentru operatiunile inscrise in aceste documente fiscale.

Perioada supusa verificarii : 01.06.2002-31.12.2006.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA incheiat la data de ...03.2007 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...04.2007, organele de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal Cluj, solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de TVA rezultata din decontul lunii decembrie 2006, depusa de S.C. "X" S.A. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca sub nr. -/...01.2007, pentru suma de "y" lei aferenta perioadei fiscale 01.10.2006-31.12.2006.

In urma verificarilor efectuate, organul de control a constatat ca nu se justifica rambursarea T.V.A. pentru suma totala de "y" lei, pe care petenta o contesta partial, respectiv suma de "y" lei pentru care s-a respins dreptul la rambursare pe motivul ca agentul economic a procedat la emiterea eronata de facturi fiscale fara T.V.A., catre beneficiari cu sediul in strainatate, reprezentand "*participare cheltuieli de transport*" si "*cheltuieli de deplasare*" pentru care locul prestarii nu poate fi

incadrat la beneficiar, conform prevederilor art. 7 alin. (1) lit. c din Legea nr. 345/2002 si art. 133 alin. (2) lit. c din Legea nr. 571/2003, republicata, deoarece aceste servicii nu sunt incluse in prevederile legale mentionate mai sus.

De asemenea, pentru aceste operatiuni agentul economic nu poate prezenta nici documente justificative de scutire T.V.A. privind transportul de persoane in strainatate in conformitate cu prevederile art. 28 alin. (1) si (2) din H.G. nr. 598/2002, respectiv art. 8 alin. (1), (2) si (5) din O.M.F. nr. 1846/2003.

Prin urmare, pentru considerentele mentionate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea unei diferente suplimentare la sursa T.V.A., care este contestata de petenta, in suma de "y" lei, iar pentru nevirarea la scadenta a acestor obligatii fiscale stabilite suplimentar in sarcina societatii, au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de "y" lei si penalitati de intarziere in suma de "y" lei pana la data de ...01.2007 (anexa nr. 2 la raport).

1. Referitor la suma de "y" lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv anexa nr. 2, pag. 3 la Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de ...03.2007 se retine ca suma de "y" lei este aferenta unui numar de 6 facturi fiscale emise in perioada 01.07.2003- 30.11.2006 catre beneficiari cu sediul in Franta, dupa cum urmeaza :

- factura fiscala nr. -/...07.2003 pentru societatea "N" S.A.
- factura fiscala nr. -/...02.2004 pentru societatea "N" S.A.
- factura fiscala nr. -/...06.2006 pentru societatea "S" S.A.
- factura fiscala nr. -/...08.2006 pentru societatea "S" S.A.
- factura fiscala nr. -/...09.2006 pentru societatea "S" S.A.
- factura fiscala nr. -/...11.2006 pentru societatea "S" S.A.

Potrivit celor mentionate in actele administrative atacate, facturile fiscale erau emise fara T.V.A., catre beneficiari cu sediul in strainatate, reprezentand "*participare la cheltuieli de transport*" si "*cheltuieli de deplasare*" pentru care in opinia organului de inspectie fiscala, locul prestarii nu poate fi incadrat a fi la beneficiar conform prevederilor art. 7 alin. (1) lit. c din Legea nr. 345/2002 si art. 133 alin. (2) lit. c din Legea nr. 571/2003, deoarece aceste servicii nu sunt incluse in prevederile legale mentionate mai sus.

Petenta contesta acest debit suplimentar rezultat din colectarea T.V.A. aferent facturilor fiscale mentionate mai sus, invocand faptul ca prin documentele fiscale mentionate s-a procedat in fapt la refacturarea unor cheltuieli efectuate de S.C. "X" S.A. Cluj-Napoca catre beneficiari cu sediul in strainatate in baza contractului nr. -/...05.2003 incheiat cu societatea "N" S.A., respectiv contractului -/...07.2006 incheiat cu societatea "S" S.A. si pentru care se aplica regimul de scutire.

Din analiza contractelor existente in copie la dosarul cauzei, se retine ca obiectul acestora se refera la punerea de catre S.C. "X" S.A. Cluj-Napoca, la dispozitia clientilor externi de persoane care sa realizeze dezvoltarea de aplicatii informatice sub directa indrumare a reprezentantilor clientilor externi, prestatii care se efectueaza atat in Romania cat si in Franta si pentru care este fixat un pret forfetar pe baza unui tarif zilnic in Euro, fara taxe.

De asemenea, prevederile pct. 2 alin. 3 din contractul incheiat cu societatea "N" S.A. precizeaza: "*cheltuielile de transport pana la locul de desfasurare a misiunii vor fi luate in sarcina de catre societatea "X" si vor fi facturate de maniera forfetara o singura data la demararea misiunii*", iar art. 8.2 din contractul incheiat cu societatea "S" S.A. arata: "*cheltuielile de deplasare pana la locul de desfasurare a misiunii vor fi angajate de catre societatea "X" si refacturate clientului cu justificative atasate*", prevederi in baza carora petenta procedeaza la refacturarea acestor cheltuieli catre beneficiari cu sediul in strainate, iar intrucat obiectul contractelor este punere la dispozitie de personal care se incadreaza in prevederile art. 7, alin. 1, lit. c din Legea nr. 345/01.06.2002 privind taxa pe valoarea adaugata, respectiv art. 133, alin. 2 lit. c din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, au fost considerate ca si acestea sunt operatiuni scutite de T.V.A. si pe cale de consecinta facturarea s-a efectuat fara taxa pe valoarea adaugata.

In drept prevederile art. 7, alin. 1, lit. c din Legea nr. 345/01.06.2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aplicabile pentru perioada 01.06.2002-31.12.2003, referitor la locul prestarii serviciilor, se arata:

“(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în Romania cand prestatorul isi are stabilit in Romania sediul activitații economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau resedinta sa obisnuita, cu urmatoarele exceptii pentru care locul prestarii este:; [...],

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activitatii sau, in lipsa acestuia, domiciliul beneficiarului. In aceasta categorie se incadreaza:

- 1. inchirierea de bunuri mobile corporale;*
- 2. operatiunile de leasing avand ca obiect utilizarea bunurilor mobile;*
- 3. cesiunile si/sau concesiunile dreptului de autor, de brevete, de licente, de marci de fabrica si de comert si alte drepturi similare;*
- 4. serviciile de publicitate;*
- 5. serviciile consultantilor, inginerilor, birourilor de studii, avocatilor, expertilor contabili și alte servicii similare;*
- 6. prelucrarea de date, furnizarea de informatii;*
- 7. operatiunile bancare, financiare, de asigurare si/sau de reasigurare;*
- 8. punerea la dispozitie de personal;*
- 9. telecomunicatiile. [...]*”.

De mentionat este faptul ca dupa data de 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art. 133, alin. 2 lit. c din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care in esenta stipuleaza aceleasi aspecte cu privire la locul prestarii serviciilor.

Fata de motivatia petentei, organul investit cu solutionarea contestatiei constata ca sumele facturate beneficiarilor straini, care reprezinta *“participare la cheltuieli de transport”* si *“cheltuieli de deplasare”*, sunt operatiuni care nu se regasesc in mod explicit in prevederile art. 7, alin. 1, lit. c din Legea nr. 345/2002, respectiv art. 133, alin. 2, lit. c din Legea nr. 571/2003, ca fiind operatiuni pentru care locul prestarii sa fie considerat a fi in strainatate si care sa-i dea dreptul agentului economic de a factura aceste sume fara T.V.A., nefiind permisa extinderea prin analogie de operatiuni suplimentare.

Chiar daca contractele incheiate cu beneficiarii din strainatate, prevad intr-adevar recuperarea acestor cheltuieli de transport, respectiv cheltuieli de delegare de la beneficiarii cu sediul in strainatate, acestea nu pot beneficia de regimul de scutire, intrucat prevederile unor contracte incheiate intre participantii la anumite operatiuni economice nu pot excede prevederilor legale care reglementeaza astfel de prestari de servicii in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

Ori, obiectul contractelor in baza carora s-au derulat operatiunile supuse prezentei analize este punerea la dispozitie de personal in vederea realizarii de programe soft, operatiune care este analizata separat ca modalitate de plata (tarif orar), facturate separat beneficiarilor straini si doar aceasta, potrivit prevederilor legale citate mai sus, reprezinta operatiuni pentru care locul prestarii se considera in strainatate si pe cale de consecinta poate beneficia de scutire de taxa pe adaugata.

In alta ordine de idei se retine faptul ca aceste operatiuni nu pot fi considerate ca fiind scutite cu drept de deducere prin incadrarea lor ca transport de persoane, intrucat societatea nu a prezentat documentele justificative de scutire a T.V.A. prevazute de art. 28, alin. 1 si 2, din H.G. nr. 598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, respectiv ale art. 8 alin. 1, 2 si 5, din O.M.F.P. nr. 1846/22.12.2003, pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi și alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus, se retine ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma totala de “y” lei aferenta facturilor fiscale emise catre parteneri cu sediul in strainatate cuprinse in anexa nr. 2 pag. 3 la Raportul de inspectie fiscala si implicit la respingerea

dreptului la rambursare pentru suma mentionata, astfel incat contestatia formulata de agentul economic urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

1. Referitor la suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere si la suma de “y” lei reprezentand penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul suplimentar datorat de societate la sursa T.V.A., obligatii care sunt consemnate in cuprinsul anexei nr. 2, pag. 3 al Raportului de inspectie fiscala si care au fost calculate potrivit anexei 2, pag. 1 si 2.

Deoarece, potrivit celor prezentate la punctul 1 al prezentei, in sarcina contestatoarei au fost retinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor stabilite suplimentar in sarcina sa, aceasta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de dobanzi de intarziere, respectiv penalitati, reprezentand masura accesorie in raport cu debitele stabilite suplimentar, conform principiului de drept *“accesorium sequitur principale”*, ale art. 12, art. 13 alin. (1) si (2) si art. 14 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/29.12.2002, republicata, privind colectarea creantelor bugetere, precum si ale art. 115 alin. (1), art. 116 alin. (1) si art. 121 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/23.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, se constata ca S.C. "X" S.A. cu sediul in mun. Cluj-Napoca datoreaza bugetului de stat si majorarile de intarziere (“y” lei), respectiv penalitatile de intarziere (“y” lei) stabilite suplimentar in sarcina sa prin actul administrativ fiscal atacat, iar contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata si pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 179, alin. (1); art. 180, alin. (1) si ale art. 185 din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de “y” lei, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2007, reprezentand debit suplimentar (“y” lei), respectiv majorari de intarziere (“y” lei) si penalitati de intarziere (“y” lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV