

**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 Ministerului Finantelor Publice a fost sesizata de Garda financiara asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L** impotriva procesului verbal incheiat de organele de control ale Garzii financiare.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand impozit pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, dobanzi si penalitati de intarziere de 0.5% aferente, penalitati de intarziere de 10 %, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere de 0.5% aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1 si art. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice coroborate cu cele ale art. 196 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. S.C. X S.R.L contesta masurile dispuse de organele de control ale Garzii Financiare prin procesul verbal, precizand urmatoarele:

Prin procesul contestat, Garda financiara a efectuat o noua verificare la S.C. X S.R.L. in baza deciziei Directiei generale de

solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice si adreselor Garzii financiare, avand ca obiectiv verificarea TVA si a impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente pe perioada 1998 - 2002, perioada care a facut obiectul mai multor controale fiscale anterioare.

Prin decizia Directiei generale de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice a fost desfiintat procesul verbal intocmit in data de 13.09.2002 de Garda Financiara Centrala intrucat nu rezulta datele suplimentare, necunoscute la data primelor verificari care justifica efectuarea reverificarii perioadei, iar organele de control nu au precizat care au fost elementele noi, necunoscute organelor de control la data efectuarii primelor verificari.

Dupa comunicarea deciziei mai sus mentionata, printr-o adresa, Garda Financiara Centrala a solicitat Garzii financiare reverificarea TVA si a impozitului pe venituri conform celor precizate prin decizia Directiei generale de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice. Prin rezolutie s-a dispus efectuarea acestei reverificari care a avut loc la data de 31 martie 2003 cand a fost incheiata nota de constatare prin care se mentioneaza ca "organul de control nu a mai constatat alte elemente care sa poata influenta decizia luata de reprezentantii Ministerului Finantelor Publice".

Desi, avand in vedere cele de mai sus, efectele procesului verbal intocmit in data de 13.09.2002 au incetat definitiv, Garda financiara efectueaza "o noua verificare" intocmind procesul verbal din 12.11.2003 conform adresei Garzii financiare si a Garzii Financiare Centrale, adresa care a stat si la baza reverificarii din 31.03.2003.

Referatul de reverificare, este acelasi cu cel care a stat la baza efectuarii controlului din 13.09.2002, act de control care a fost desfiintat prin decizia Directiei generale de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

Astfel, un prim motiv de nulitate a actului de control contestat este incalcarea dispozitiilor art. 10 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1168/2003.

Un alt motiv de nelegalitate al procesului verbal este legat de depasirea competentei functionale si materiale a agentului de control. Actul de control contestat intocmit de Garda financiara excede limitelor competentei materiale stabilite de legiuitor. Astfel, potrivit art. 6 alin. (7) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 91/2003 privind organizarea Garzii financiare, personalul acestei institutii nu poate fi antrenat in actiuni de control fiscal de natura celor privind stabilirea, urmarirea si incasarea veniturilor bugetare. Mai mult, potrivit art. 6 alin. (1) - (3) din aceeaasi ordonanta de urgenta, personalul Garzii financiare executa operatiuni de control curent si operatiuni de control tematic. Din datele

de efectuare ale controlului nu poate fi vorba de un control curent cu atat mai putin de un control tematic.

La intocmirea procesului verbal contestat organele de control au preluat datele din actul de control intocmit in data de 13.09.2002 (anulat) si au calculat dobanzi si penalitati de la acea data pana in prezent. Practic pentru ca la data de 13.09.2002 s-a intocmit un act ilegal societatea a fost sanctionata prin procesul verbal din 12.11.2003, act intocmit in dispretul drepturilor conferite de lege.

O alta incalcare a principiilor de drept este stabilirea penalitatii de 10% potrivit art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 26/2001, respectiv art. 17 si art. 18 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, care nu numai ca prin prisma normei este aplicata retroactiv, dar prin natura ei juridica nu se stie daca este amenda, confiscare sau dublare.

Actul de control este lovit de nulitate o data ce legiuitorul potrivit art. 11 alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 1168/2003 pretinde expres ca acesta sa fie motivat in fapt si in drept. Or, organul de control s-a marginit sa preia doar calculele din primul proces verbal anulat.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente:

Societatea a incheiat la data de 23.03.1998 un contract cu societatea Y cu sediul in Londra, pentru perioada 01 iulie 1998 - 31 decembrie 1999 avand drept obiect sustinerea produselor si serviciilor oferite de S.C. X S.R.L. in strainatate.

Activitatea "agentului de vanzari" Y se desfasura in strainatate si nu pe teritoriul Romaniei. La fiecare afacere de succes propusa de agentul de vanzari acestuia i se platea un pret de 15% din valoarea bruta facturata.

Din contractul original incheiat in limba engleza rezulta clar ca partile nu au fost definite ca mandant sau mandatar, contractul fiind unul fara reprezentare si chiar si in situatia in care contractul ar fi unul de mandat comercial, desi acesta se refera la activitatea unui agent de vanzari este vorba despre un contract de comision.

Acest lucru reiese din contractul incheiat in data de 15.12.1999, avand acelasi obiect, pentru perioada 01.01.2000 - 31.12.2002 care implica pentru agentul de vanzari comunicarea ocazionala a oportunitatilor de afaceri ce se pot ivi in strainatate. De asemenea, obiectul acestui contract se realizeaza in strainatate si nu in Romania, iar pretul, chiar daca eronat a fost numit comision, se achita pentru serviciile efectuate in afara Romaniei.

Potrivit art. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice si juridice nerezidente se impoziteaza persoanele fizice sau juridice

nerezidente pentru venituri realizate din activitati realizate pe teritoriul Romaniei. Prin interpretarea per a contrario nu se impoziteaza in Romania persoanele fizice sau juridice nerezidente pentru venituri care nu au fost realizate in Romania, acesta fiind cazul "D C L".

Totodata, in speta nu sunt aplicabile prevederile art. 2 alin. (1) lit. b raportat la art. 2 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 deoarece societatea nu se afla in prezenta unui comision.

Avand in vedere prevederile art. 12 alin. (1) din ordonanta mai sus mentionata, art. 7 pct. 1, art. 13 pct. 2 si 4 si art. 23 din Decretul nr. 26/1976 pentru ratificarea Conventiei dintre Guvernul României si Guvernul Regatului Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si câstiguri în capital, societatea precizeaza:

a) Societatea Y este rezidenta altui stat, unde isi are sediul permanent, unde si-a desfasurat activitatea legata de contractul incheiat cu S.C. X S.R.L. si unde si-a realizat veniturile. Numai in acel stat societatea Y, o data ce nu si-a exprimat altfel optiunile, putea fi impozitata;

b) Retinerea cu titlu de impozit pe venituri s-a realizat gresit de S.C. X S.R.L. deoarece societatea Y nu trebuia sa plateasca nici o suma de bani cu titlu de impozit pe venituri in Romania.

Chiar daca organele de control stabileau ca pentru veniturile realizate se datora impozit, societatea ce trebuia sa plateasca este societatea Y. Acest fapt rezulta din prevederile art. 12 pct. 2 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998.

In speta in cauza, pentru societatea Y nu se impunea aplicarea Conventiei de evitare a dublei impuneri deoarece din dispozitiile conventiei rezulta ca acestei societati ii este aplicabila legislatia privind impozitul pe venituri din Marea Britanie.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata:

Inclusiv din procesul verbal incheiat de organul de control in data de 13.09.2002, rezulta ca relatia contractuala dintre S.C. X S.R.L. si S.C. Y, bazata pe prestarile de servicii din strainatate ale ultimei este adiacenta si in completarea contractului comercial dintre S.C. X S.R.L. si S.C. Z incheiat la data de 01.07.1998.

Prestarile de servicii efectuate de societatea Y sunt legate direct de exportul bunurilor, societatea beneficiind in consecinta de cota zero de TVA conform prevederilor art. 17 lit. C pct. a din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 9.14 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 3/1992, art. 17 lit. B pct. a din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe

valoarea adaugata, pct. 9.1 lit. c si 9.8 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 11 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 27 alin. (1) si alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002.

Nefundamentarea si nelegalitatea procesului verbal rezulta si din urmatoarele:

1. Extinderea perioadei de control intre anii 1998-2002 este abuziva deoarece toate controalele efectuate in decursul timpului, inclusiv pentru rambursarea TVA nu au retinut aceste incalcari.

2. Constatarile organelor de control sunt contradictorii, in sensul ca daca la lit. A din procesul verbal se retine existenta unui contract de comision, pentru o incadrare convenabila, la lit. B din procesul verbal se considera ca societatea se afla in prezenta unor prestari de servicii, prestatorul avand sediul in strainatate, pentru care locul impozitarii este insa situat in Romania.

3. Raportul comercial dintre S.C. X S.R.L. si societatea Y vizavi de societatea Z nu se realizeaza, nu se presteaza in Romania si ca atare aceasta operatiune nu poate fi asimilata prestarilor de servicii impozabile in Romania, pentru care locul prestarii se considera a fi Romania.

4. Scopul si obiectul pentru care a fost realizata relatia contractuala intre S.C. X S.R.L. si societatea Y a fost exportul bunurilor create la S.C. X S.R.L., ceea ce s-a concretizat in raportul cu firma Z.

5. Fara firma Y nu ar fi existat exportul societatii pe piata Italiei prin societatea Y garanteaza clientul extern, da asigurarile necesare pentru seriozitatea si calitatea executiei, a respectarii termenelor de livrare, isi asuma o parte a riscurilor executarii contractului. Aceasta situatie este evidentiata de corespondenta purtata intre societatea Y si S.C. X S.R.L.

6. Organele de control nu au avut in vedere prevederile pct. 3.4 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 si ale art. 7 din Legea nr. 345/2000 care fixeaza, pentru prestari de servicii, locul impozitarii ca fiind unde beneficiarul isi are sediul activitatii.

Realizarea exportului de la S.C. X S.R.L. Catre societatea Z s-a realizat numai in contextul relatiei contractuale dintre societatea contestatoare si societatea Y.

Societatea Y nu desfasoara activitatea de prestari servicii in Romania, deci acestea nu sunt impozabile in Romania si in consecinta nu se datoreaza TVA.

In ceea ce priveste reverificarea perioadei 1998 - 2002:

Verificarea efectuată de Garda Financiară încalca prevederile art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal și ale art. 10 din Hotărârea Guvernului nr. 886/1999 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare.

Toate actele de control întocmite la S.C. X S.R.L. demonstrează că societatea a fost verificată în permanență și constant pe linia TVA, inclusiv pentru taxele aferente importului de servicii realizat cu societatea Y, astfel că susținerea organelor de control rămâne o afirmație fără acoperire.

Mai mult, organul de control nu a prezentat și nici nu face referire la actul potrivit căruia s-a extins controlul prin reverificarea anilor 1998-2002 fără să existe măcar unul din motivele menționate de art. 10 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 1168/2003.

Fată de cele de mai sus societatea solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și suspendarea oricărui act de executare silită până la soluționarea acesteia.

II. Prin procesul verbal contestat, organele de control ale Garzii financiare au constatat următoarele:

Verificarea s-a efectuat în baza deciziei Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului finanțelor Publice, adresei Garzii financiare, precum și a adresei Garzii Financiare Centrale.

Din contractul de mandatare încheiat pentru perioada 01.07.1998 - 31.12.1999, contract tradus și legalizat în limba română rezultă că acesta este încheiat între S.C. X S.R.L., în calitate de mandant și societatea Y cu sediul în Londra, în calitate de mandatar.

Art. 1534 din Codul Civil reglementează contractul de mandat ca fiind un contract în puterea căruia o persoană se obligă, fără plată, de a face ceva pe seama altei persoane, de la care a primit o împuternicire. Dar când are ca obiect tratarea de afaceri comerciale pe seama și socoteala mandantului, în speta S.C. X S.R.L. primește caracter comercial, iar contractul de mandat comercial (contract de mandatare), spre deosebire de dreptul civil are întotdeauna un caracter oneros. Regula în dreptul comercial este aceea că orice serviciu trebuie plătit. De asemenea, contractul de mandat comercial are întotdeauna ca obiect fapte de comerț adică operațiuni comerciale. Astfel, rezultă o neconcordanță între contractul prezentat organului de control, cel de mandatare în limba română pentru perioada 01.07.1998 - 31.12.1999 și cel despre care se face referire în contestația depusă de societate la Registratura generală a Ministerului Finanțelor Publice.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și decizia Ministerului Finanțelor Publice s-a procedat la reverificarea TVA aferentă

importului de servicii si recalcularea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente pentru aceeasi perioada.

A. Din verificarile efectuate s-a constatat ca societatea a achitat catre persoana juridica nerezidenta un numar de 37 facturi externe, pentru care a retinut si virat un impozit pe venituri persoane juridice nerezidente in cota de 10% aplicata asupra valorii brute a facturilor externe achitate. Organele de control au constatat ca societatea avea obligatia sa retina si sa vireze la bugetul de stat impozit pe venituri (comisioane) persoane juridice nerezidente in cota de 15%, conform prevederilor art. 2 alin. (1) lit.b din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998.

Societatea verificata nu a prezentat la data efectuarii controlului certificatul de rezidenta fiscala eliberat de organul fiscal din tara de rezidenta prin care se atesta ca este rezident al statului respectiv, incalcanandu-se astfel prevederile art. 12 alin. (2) Ordonanta Guvernului nr. 83/1998.

In cazul in care beneficiarul venitului, persoana rezidenta a celui alt stat contractant, respectiv societatea Y nu prezinta originalul sau copia de pe certificatul de rezidenta fiscala, tradusa si legalizata atunci vor fi aplicate cotele de impozite prevazute de ordonanta de urgenta mai sus mentionata si nu cele stabilite prin conventii.

Urmare celor de mai sus, organele de control au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, precum si a dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente.

De asemenea, organele de control au procedat la calcularea dobanzilor si penalitatilor de intarziere pana la data de 13.09.2002, precum si la actualizarea dobanzilor si penalitatilor de intarziere pentru perioada 14.09.2002 - 13.11.2003.

B. Referitor la importurile de servicii efectuate de S.C. X S.R.L. in perioada 1998 - 2002 in baza contractului anterior mentionat s-a constatat ca pana la data efectuarii controlului societatea nu a evidentiat, platit sau compensat TVA aferenta acestor importuri.

Conform prevederilor art. 2, art. 25 pct. D lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 11.15 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998 coroborate cu art. 4 pct. 3 pentru perioada decembrie 1998 - martie 2000, Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, pct. 3.4 si pct. 7.7 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru perioada martie 2000 - mai 2002, art. 7 alin. (1) lit. c si art. 29 pct. D lit. e din Legea nr. 345/2002 si art. 8 pct. 4 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, pentru perioada iunie 2002 pana la zi, societatea avea obligatia platii TVA aferenta

serviciilor contractate cu firma Y in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe.

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 prelucrarea 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.

Deoarece 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 si art. 70 alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si nu a achitat TVA aferenta importului de servicii, organele de control au procedat la calculul TVA, majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere aferente.

Dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pana la data de 13.09.2002, iar pentru perioada 14.09.2002 -13.11.2003 acestea au fost actualizate.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare, invocate de contestatoare si organele de control, se retine:

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca dupa data intrarii in vigoare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare, publicata in Monitorul Oficial nr. 712/13.10.2003, Garda financiara avea competenta sa stabileasca in sarcina S.C. X S.R.L. obligatiile fiscale contestate.

In fapt, procesul verbal contestat a fost incheiat ca urmare a Deciziei Ministerului Finantelor Publice prin care s-a desfiintat procesul verbal incheiat la data de 13.09.2002 referitor la sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane juridice nerezidente, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente.

Prin procesul verbal contestat, Garda financiara a stabilit in sarcina contestatoarei sumele de plata anterior mentionate, iar pentru perioada 14.09.2002 - 13.11.2003 au fost actualizate dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe veniturile realizate din

Romania de persoane juridice nerezidente, precum si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

In drept, art. 1 alin. (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare precizeaza:

“Garda Financiară exercită controlul operativ si inopinat, cu exceptia controlului fiscal, privind prevenirea, descoperirea si combaterea oricăror acte si fapte din domeniul economic, financiar si vamal care au ca efect evaziunea si fraudă fiscală”.

Se retine faptul ca procesul verbal contestat prin care au fost stabilite obligatii de plata catre bugetul de stat a fost intocmit de Garda financiara, ulterior datei publicarii in Monitorul Oficial a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare, act normativ care la art. 6 alin. (7) precizeaza ca *“personalul Gărzii Financiare nu va fi antrenat în actiuni de control fiscal de natura celor privind stabilirea, urmărirea si încasarea veniturilor bugetare”.*

In consecinta, la data incheierii procesului verbal contestat, Garda financiara nu mai avea competenta materiala de a stabili in sarcina contribuabililor verificati venituri bugetare, normele de competenta fiind de imediata aplicare.

Avand in vedere cele precizate anterior intrucat Garda financiara a dispus in sarcina S.C. X S.R.L. plata catre bugetul de stat unor sume constand in taxa pe valoarea adaugata, impozit pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor va anula masura de plata a acestor obligatii, constatarile actului de control urmand a fi transmise de catre Garda financiara spre valorificare Directiei generale a finantelor publice, in conformitate cu prevederile art. 7 lit. f din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 91/2003, care precizeaza:

“In îndeplinirea atributiilor ce le revin, comisarii Gărzii Financiare sunt în drept :

[...] f) să constate acte si fapte care au avut ca efect evaziunea si fraudă fiscală, **să solicite organelor fiscale stabilirea obligatiilor fiscale în întregime datorate**, să ceară organelor de executare competente, potrivit Ordonantei Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicată, cu modificările ulterioare, luarea măsurilor asigurătorii ori de câte ori există pericolul ca debitorul să se sustragă de la urmărire sau să își ascundă ori să își risipească averea si să sesizeze, după caz, organele de urmărire penală [...]”.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 1 alin. (3), art. 6 alin. (7), art. 7 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare, coroborate cu prevederile art. 7 si art. 9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

DECIDE

Anularea masurilor de plata dispuse prin procesul verbal contestat referitoare la sume reprezentand impozit pe veniturile realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, dobanzi si penalitati de intarziere de 0.5% si de 10% aferente, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere de 0.5% aferente, urmand ca cele constatate prin actul de control sa fie transmise de catre Garda financiara spre valorificare Directiei generale a finantelor publice.

