

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

DECIZIA nr. _____/_____2006

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.A.,
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata 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 deciziei de impunere intocmita in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de inspectie fiscala si are ca obiect suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap;
- dobanzi aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap;
- impozit pe veniturile nerezidentilor;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

Totodata, **S.C. X S.A.** solicita suspendarea **executarii obligatiilor** stabilite prin decizia de impunere.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, republicata, astfel in raport de data emiterii deciziei de impunere, transmisa societatii in aceeasi data, contestatia a fost depusa la organul fiscal emitent conform stampilei Directiei generale a finantelor publice Mures.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 si art. 179 alin. (1) lit. c 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 competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.A.** precizeaza in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata ca operatiunile efectuate de societate catre A S.R.L. din Republica Moldova si D din SUA in zona libera in perioada februarie - decembrie 2003, au fost asimilate cu livrarile la export.

Organele de inspectie fiscala fac aplicatiunea prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea nr. 345/2002, fara a face referire la dispozitiile legii care prevad scutirea de la plata a taxei pe valoarea adaugata, cum este si situatia exportului de marfuri.

Este perfect adevarat ca art. 2 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere prevede ca aceste zone fac parte integranta din teritoriul statului roman si li se aplica legislatia nationala. Acest lucru vine sa confirme autoritatea statului roman asupra teritoriului national, precum si o alta realitate in sensul ca legiuitorul statului roman este cel care stabileste regimul derogatoriu aplicabil anumitor parti ale teritoriului sau. Chiar prin aceasta lege legiuitorul a urmarit sa instituie in favoarea zonelor libere un regim special in raport cu regimul aplicabil in general pe teritoriul statului.

In acord cu legea, pentru supravegherea intrarii si iesirii marfurilor, mijloacelor de transport in, respectiv din Zona libera, Guvernul Romaniei a emis hotararea nr. 330/1994 unde la art. 3 se prevede ca "Se aproba deschiderea Punctului de control pentru trecerea frontierei Zona libera Braila si infiintarea Vamii Zona libera Braila." De asemenea, atat prin Legea nr. 345/2002 cat si prin Codul fiscal, legiuitorul a prevazut scutirea de taxa pe valoarea adaugata a operatiunilor de export si import in cazurile si conditiile legii.

Art. 81 din Legea nr. 141/1997 prevede ca regimul de export consta in scoaterea definitiva a marfurilor romanesti de pe teritoriul Romaniei. Organul de inspectie fiscala a retinut aceste dispozitii restrictiv si fara a tine cont si de celelalte dispozitii ale acestei legi, care arata ca din punct de vedere vamal Zona libera este considerata a fi o destinatie vamala si ca pentru introducerea marfurilor in aceste zone operatiunea

este supusa controlului vamal si obtinerii din partea autoritatilor vamale a liberului de vama.

Astfel, art. 16 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere prevede ca "mijloacele de transport, marfurile si alte bunuri de origine romana sau din import, provenite din teritoriul vamal al Romaniei, pot fi introduse in zonele libere cu respectarea prevederilor legale privind exportul sau, dupa caz, trimiterea temporara." In intelesul acestei prevederi este fara echivoc ca in situatia **S.C. X S.A.** introducerea marfurilor in Zona libera nu putea fi efectuata decat cu respectarea formalitatilor pentru export, livrarea in sine fiind prevazuta de drept ca o livrare la export.

Pe de alta parte, de remarcat este ca prevederea legala nu instituie un regim diferentiat intre societatile straine si cele romanesti care activeaza in zona libera. Ca atare, se considera livrare la export chiar daca beneficiara marfurilor din zona libera este persoana juridica romana, cu atat mai mult daca livrarea se realizeaza catre o firma straina.

Organele de inspectie fiscala nu au facut nici aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) lit. a si art. 27 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata in care se incadreaza livrarile efectuate de **S.C. X S.A.** catre A S.R.L. din Republica Moldova si D din SUA. De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au aplicat nici toate prevederile Codului Vamal.

Cele doua firme sunt firme straine avand sediul in Republica Moldova, cealalta in SUA fara ca ele sa aibe inregistrate in Romania vreo filiala, sucursala sau punct de lucru in conditiile prevazute de Legea nr. 31/1990, legea societatilor comerciale. In conditiile legislatiei fiscale si vamale aceste firme nu pot avea calitatea de exportator din Romania, exportul fiind facut de **S.C. X S.A.** Operatiunile de export au fost dovedite cu acte justificative prevazute de legislatie, respectiv facturi fiscale, CMR -uri, facturi comerciale, packing list, declaratii vamale primare toate purtand stampila liber de vama.

Astfel, conform declaratiei primare intocmita la data de 10.12.2003 **S.C. X S.A.** a livrat A S.R.L. un numar de 3.300 bucati (22 colete) placi aglomerate in greutate bruta de 19.880 kg., cu mijlocul de transport auto. Conform CMR, la randul sau A S.R.L. a livrat aceasta marfa, in aceeasi cantitate si cu acelasi mijloc de transport firmei P din Odessa Ucraina. La fel este si situatia celor 3.150 bucati (23 colete) placi aglomerate livrate la data de 05.12.2003 firmei D din SUA.

Vama romana a clasificat si a instrumentat livrarile de marfuri catre cele doua societati in zona libera ca exporturi definitive, confirmand realizarea exportului prin acordarea liberului de vama.

Pentru livrarea celor 22 colete catre A S.R.L. in data de 10.12.2003 s-a intocmit declaratia primara, factura comerciala si paking list-ul aferent, CMR toate vizate de Biroul vamal, la rubrica nr. 37 "Regim" a declaratiei vamale este marcat codul 1000 care reprezinta "Export definitiv".

De asemenea, efectuarea reverificarii perioadei februarie - decembrie 2003 sub aspectul relatiilor cu firmele A S.R.L. din Republica Moldova si D din SUA, dupa ce luna de luna a fost verificata fiecare livrare in parte de catre organe de inspectie fiscala din aceeasi directie, este afectata de viciu de procedura. Art. 103 din Codul de procedura fiscala prevede ca inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit sau taxa si pentru fiecare perioada supusa impozitarii.

In cadrul verificarilor lunare pentru rambursarea taxei pe valoarea adaugata organele de inspectie fiscala au verificat legalitatea si realitatea relatiilor cu firmele A S.R.L. din Republica Moldova si D din SUA.

Mai mult, legea conditioneaza efectuarea reverificarii fie pentru aparitia unor date suplimentare necunoscute la data controlului, fie pentru erori de calcul. Or, in acest caz nu este vorba despre erori de calcul, ci despre o interpretare diferita a prevederilor legale, astfel ca reverificarea nu s-a efectuat in termenii Codului de procedura fiscala.

In acelasi sens este si Decizia ANAF, prin care s-a desfiintat procesul verbal pe motiv ca nu au rezultat care au fost elementele noi, necunoscute la data primelor verificari.

In ceea ce priveste contributia la fondul pentru protectie sociala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, trebuie retinut faptul ca activitatea societatii se axeaza pe industrializarea lemnului, respectiv prelucrarea bruta a lemnului. Locurile de munca din cadrul societatii se incadreaza in categoria celor cu risc mediu si mare iar exercitarea prestatiilor solicita concentrare, indemanare profesionala si efort fizic. Pe de alta parte, dupa anii 2001 - 2002, ca urmare a re tehnologizarii cu utilaje moderne asistate de calculator se solicita personal cu un inalt grad de calificare. Cu toate acestea, **S.C. X S.A** nu a refuzat la angajare nici o persoana care a facut dovada pregatirii sale profesionale si a prezentat certificatul de aptitudine din punct de vedere al sanatatii fizice si psihice pentru ocuparea unor locuri de munca ofertate public de societate, incluzand persoane cu handicap.

Conform procedurilor legale, **S.C. X S.A** s-a adresat cu solicitari si AOFM cu oferte de locuri de munca, inasa acestea nu au fost repartizate persoanelor cu handicap de catre AOFM.

In consecinta, societatea a indeplinit cerinta prevazuta la art. 43 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999, completata cu Legea nr. 343/2004.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile nerezidentilor, societatea a aratat organelor de inspectie fiscala ca intre Romania si tarile de origine ale prestatorilor persoane juridice straine cu care **S.C. X S.A** a intrat in contact exista conventii bilaterale incheiate pentru evitarea dublei impuneri.

S.C. X S.A a prezentat copii dupa certificatele de rezidenta fiscala a prestatorilor straini, astfel ca nu se justifica impozitarea acestora in Romania. Pentru acest motiv, ar trebui reanalizata cauza, impunerea fiind justificata doar in cazurile in care nu exista originalul sau copii dupa certificatele de rezidenta fiscala. Vizele anuale de pe certificatele de rezidenta fiscala se acorda dupa incheierea exercitiului financiar si dupa depunerea bilantului contabil la organele fiscale.

II. Prin raportul de inspectie fiscala anexa a deciziei de impunere contestata, incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de inspectie fiscala s-au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, in perioada februarie - decembrie 2003, **S.C. X S.A**, pentru livrarile efectuate catre firmele A S.R.L. din Republica Moldova si D din SUA a emis facturi fiscale fara a colecta taxa pe valoarea adaugata, operatiunile in cauza fiind asimilate cu livrarile la export.

S.C. A S.R.L. si D sunt firme straine cu sedii stabilite in Republice Moldova, respectiv SUA care au licenta de lucru in zona libera, zona care face parte din teritoriul Romaniei.

Potrivit prevederilor art. 6 alin. (1) si art. 8 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, locul unei livrari se considera a fi in Romania atunci cand acesta este situat pe teritoriul Romaniei si operatiunile desfasurate in zonele libere se supun regimurilor de impozitare si regulilor prevazute in actul normativ intrucat conform art. 2 din Legea nr. 84/1992 "zonele libere fac parte integranta din teritoriul statului roman si li se aplica legislatia nationala".

In situatia data, livrarile efectuate de **S.C. X S.A** in zona libera, au fost asimilate de societate in mod eronat cu livrarile la export, aceasta avand obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru livrarile in cauza.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita au fost calculate dobanzi, precum si penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, in urma verificarii efectuate a rezultat ca **S.C. X S.A** nu a respectat in perioada august 2002 - august 2005 prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.

102/1999 in sensul ca avea obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca intr-un procent de cel putin 4% din numarul total de angajati.

Tinand cont de cele de mai sus, s-a constatat ca societatea a diminuat obligatiile de plata datorate bugetului de stat in perioada august 2002 - august 2005, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au calculat contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzi, precum si penalitati de intarziere aferente.

Mai mult, in nota explicativa data de contabilul societatii s-a precizat faptul ca **S.C. X S.A** nu a facut nici o solicitare la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca in vederea angajarii de persoane cu handicap.

In perioada verificata, respectiv 01.02.2003 - 31.08.2005, **S.C. X S.A** a achitat din contul de disponibil in valuta sume reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii efectuate de persoane juridice straine.

In conformitate cu prevederile art. 1 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente si ale art. 113 din Legea nr. 571/2003, veniturile realizate de orice persoana juridica nerezidenta din operatiuni efectuate cu persoane juridice romane sunt supuse impozitului.

Actele normative mentionate mai sus prevad faptul ca in situatia in care exista conventii de evitare a dublei impuneri, sunt aplicabile aceste conventii daca beneficiarul venitului prezinta certificatul de rezidenta fiscala care sa ateste ca este rezident al statului respectiv.

Din verificarea documentelor a rezultat ca nu a fost respectat cadrul legal, respectiv beneficiarii veniturilor din Romania nu au depus la organul fiscal din Romania si nici la platitorul de venit, certificatele de rezidenta fiscala, motiv pentru care nu poate beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si statele straine.

In nota explicativa data de contabilul societatii s-a precizat ca certificatele de rezidenta fiscala sau alte documente care sa ateste rezidenta fiscala nu au fost traduse si legalizate de organe autorizate in acest sens din Romania intrucat societatea nu a intrat in posesia documentelor in original.

Pana la data controlului, **S.C. X S.A** nu a retinut, evidentiat si achitat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti pentru sumele achitate la extern aferente prestarilor de servicii (transport), motiv pentru care s-a stabilit impozitul datorat prin aplicarea

cotei de 15% asupra veniturilor achitate beneficiarilor din strainatate, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

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

1. In ceea ce priveste suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;

- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;

-penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. X S.A datoreaza obligatiile mentionate mai sus stabilite prin decizia de impunere contestata, in conditiile in care aceasta a fost intocmita urmare desfiintarii procesului verbal, iar organele de inspectie fiscala la incheierea acesteia nu au precizat datele suplimentare, necunoscute la data incheierii proceselor verbale de control anterioare care influenteaza sau modifica rezultatele acestora, nefiind pusa astfel in aplicare Decizia Ministerului Finantelor Publice.

In fapt, prin Decizia Ministerului Finantelor Publice avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala nu au precizat care au fost elementele noi, necunoscute organelor de inspectie fiscala la datele efectuarii primelor verificari care justifica reverificarea unor perioade, procesul verbal intocmit in data de 16.04.2004 de catre Directia controlului fiscal, referitor la perioada **februarie - decembrie 2003**, a fost desfiintat pentru taxa pe valoarea adaugata, dobanzi aferente, penalitati de intarziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala, 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 dispozitiile art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 102 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Urmare Deciziei, a fost intocmita de catre Directia generala a finantelor publice, Activitatea de inspectie fiscala, decizia de impunere.

Controlul a vizat aceeasi perioada, respectiv **februarie - decembrie 2003**, in sarcina societatii fiind stabilit acelasi debit constatat

si prin procesul verbal din 16.04.2004, respectiv taxa pe valoarea adaugata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata au fost recalculate avand in vedere ca prin Decizie s-a desfiintat capitolul privind dobanzile si penalitatile de intarziere intrucat s-a desfiintat procesul verbal pentru taxa pe valoarea adaugata si s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata pentru taxa pe valoarea adaugata, rezultand dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitati de intarziere.

Desi prin decizie a fost desfiintat procesul verbal incheiat la data de 16.04.2004, urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit procesul verbal contestat, sa procedeze la o noua verificare cu precizarea datelor 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, si art. 102 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu au fost mentionate aceste date suplimentare.

In drept, art. 102 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

"Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii inspectiei fiscale si pâna la data împlinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora."

Aceleasi prevederi se regasesc si in Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, aprobata prin Legea nr. 64/1999, cu completarile si modificarile ulterioare, care la art. 19 prevede:

"Controlul fiscal la sediul, domiciliul ori resedinta contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal ori, dupa caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa impozitarii.

Prin exceptie de la prevederile alin.1, conducatorul organului de control fiscal competent sau, dupa caz, al serviciilor

de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii controlului fiscal si pana la împlinirea termenului de prescriptie prevazut de prezenta ordonanta, apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, dupa caz, serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale la data efectuării controlului, care influenteaza sau modifica rezultatele acestuia.”

In consecinta, prevederile legale mentionate mai sus interzic reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioada și același tip de impozit, cu exceptiile strict prevazute de acestea.

Din analiza raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, se retine ca organele de inspectie fiscala, nu au procedat la reverificarea perioadei **februarie - decembrie 2003**, urmare aparitiei unor erori de calcul care sa influenteze rezultatele primelor verificari.

Potrivit pct. 47.1 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, “*erorile materiale reprezinta greselile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea si sustinerile partilor din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existenta sau inexistenta obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.*”

Pct. 102.4 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza:

“Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situatii, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucisat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauza;

b) obtinerea pe parcursul actiunilor de inspectie fiscala efectuate la alti contribuabili a unor documente sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioada care a fost deja supusa inspectiei fiscale;

c) solicitari ale organelor de urmarire penala sau ale altor organe ori institutii îndreptatite potrivit legii;

d) informatii obtinute în orice alt mod, de natura sa modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca 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 incheiat, anexat la dosarul cauzei, organele de control au verificat, in urma cererii de rambursare taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii **septembrie 2003** si au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adaugata, precizand ca "exportul produselor finite s-a realizat in nume propriu si prin intermediari, scutirea cu drept de deducere fiind justificata cu documentele prevazute la art. 27 alin. 2 si 5 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata aprobate prin H.G. nr. 598/2002."

Din analiza raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, si prin care trebuia pusa in aplicare Decizia Ministerului Finantelor Publice, organele de inspectie fiscala mentioneaza doar faptul ca verificarea a fost dispusa prin Decizia Ministerului Finantelor Publice, fara insa a preciza care au fost datele 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. 1050/2004 asa cum s-a dispus prin Decizia nr. 210/2004.

In consecinta, decizia de impunere, contestata, este rezultatul desfiintarii procesului verbal prin Decizia Ministerului Finantelor Publice.

Astfel, nu au fost precizate elementele noi, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuarii primelor verificari conform proceselor verbale anterioare care justifica reverificarea perioadei februarie - decembrie 2003 pentru care a fost desfiintat procesul verbal.

Se retine ca urmare deciziei a fost intocmit referatul, avizat si aprobat de conducatorul organului fiscal teritorial, prin care se precizeaza:

"[...] Perioada februarie - decembrie 2003 a fost verificata de organele de control dar din procesele verbale anterioare nu rezulta daca livrarile efectuate de S.C. X S.A. in zona libera se includ in exporturile efectuate de societate prin intermediari, nefiind verificat si acest aspect.

Avand in vedere constatarile din procesul verbal in ce priveste livrarile de bunuri efectuate in luna ianuarie 2004 de catre S.C. X S.A. in zona libera, precum si licentele de lucru in zona libera ale S.C. A S.R.L. si D, se poate prezuma ca nu toate livrarile de bunuri fara TVA

efectuate de catre aceste doua societati de S.C. X S.A. in perioada februarie - decembrie 2003 pot fi asimilate operatiunilor de export, si in consecinta, consideram ca se impune reanalizarea naturii fiecarei operatiuni in parte si aplicarea corespunzatoare a legislatiei incidente de la caz la caz."

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 intrucat organele de control au verificat taxa pe valoarea adaugata aferenta exporturilor, ca urmare a cererilor de rambursare depuse de contestatoare.

Faptul ca s-a interpretat diferit textul de lege aplicabil in speta si ca nu rezulta daca in aceste exporturi se cuprind si livrarile efectuate de contestatoare la societatile din Zona libera nu reprezinta date suplimentare, necunoscute organelor de control care sa justifice reverificarea.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca prin decizia de impunere contestata organele de inspectie fiscala trebuiau sa puna in aplicare Decizia Ministerului Finantelor Publice.

In sensul celor retinute mai sus sunt si prevederile pct. 12.7 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 519/2005 dat in explicarea art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, punct care precizeaza ca **"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeaasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"**.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat organele de inspectie fiscala nu au pus in aplicare Decizia Ministerului Finantelor Publice in sensul ca nu au precizat datele suplimentare, necunoscute la data incheierii proceselor verbale de control anterioare care influenteaza sau modifica rezultatele acestora, urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere, in vederea reverificarii conform art. 185 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, tinand cont de dispozitiile art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si de cele ale Ordinului ministrului finantelor publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate pronunta asupra

celorlalte argumente invocate de contestatoare, acestea urmand a fi analizate la reverificare de catre organele de inspectie fiscala.

2. In ceea ce priveste suma reprezentand contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap este investita sa se pronunte daca S.C. X S.A. datoreaza suma mentionata mai sus in perioada august 2002 – august 2005 in conditiile in care are un numar de peste 100 de angajati si nu face dovada ca a solicitat trimestrial la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada august 2002 - august 2005 a avut un numar mai mare de 100 de salariati asa cum rezulta din anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala si nu a incadrat cu contract individual de munca persoane cu handicap.

In drept, art. 42 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia speciala si încadrarea în munca a persoanelor cu handicap cu modificarile ulterioare, precizeaza:

**“Societatile comerciale, regiile autonome, societatile si companiile nationale si alti agenti economici, care au un numar de cel putin 100 de angajati, au obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca într-un procent de cel pu
□ in 4% din numarul total de angajati.”**

La art. 43 din actul normativ mentionat mai sus se prevede:

“Societatile comerciale, regiile autonome, societatile si companiile nationale si alti agenti economici, care nu angajeaza persoane cu handicap în conditiile prevazute la art. 42, au obligatia de a plati lunar la Fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap o suma egala cu salariul minim brut pe economie înmultit cu numarul locurilor de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozitiilor ordonantei de urgenta.”

Incepand cu luna august 2002, dupa aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999, prin Legea nr. 519/2002, art. 43 al ordonantei a fost modificat in sensul ca:

“(1) Persoanele juridice care nu respecta prevederile art. 42 alin. (1) au obligatia de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe tara înmultit cu numarul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptate de la plata obligatorie prevazuta la alin. (1) persoanele juridice care fac dovada ca au solicitat

trimestrial la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap."

Totodata, incepand cu data intrarii in vigoare a Legii nr. 343/2004 pentru modificarea si completarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999, publicata in Monitorul Oficial la data de 15.07.2004, art. 43 are urmatorul cuprins:

"(1) Agentii economici, autoritatile si institutiile publice care nu respecta prevederile art. 42 alin. (1) au obligatia de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe tara înmultit cu numarul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptati de la plata obligatorie prevazuta la alin. (1) agentii economici, autoritatile si institutiile publice care fac dovada ca au solicitat trimestrial la agentii judetene de ocupare a fortei de munca, respectiv a municipiului Bucuresti, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective si ca acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajarii."

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca societatea contestatoare avea obligatia de a calcula si de a vira lunar contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap calculata prin inmultirea salariului minim brut pe tara cu numarul de locuri de munca in care nu a încadrat persoane cu handicap, intrucat ***nu a solicitat trimestrial la Agentia Judeteana pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap.***

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezulta ca societatea nu a virat contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, nu a angajat persoane cu handicap in conditiile prevazute de lege si nici ***nu a facut dovada solicitarii trimestriale*** la Agentia Judeteana pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap.

In ceea ce priveste argumentul societatii referitor la faptul ca a solicitat de la Agentia Judeteana pentru Ocuparea Fortei de Munca personal si nu a primit spre repartizare nici o persoana cu handicap, anexand in acest sens dispozitii de repartizare si oferte de locuri de munca, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat din analiza dispozitiilor de repartizare emise de Agentia Judeteana pentru Ocuparea Fortei de Munca rezulta ca S.C. X S.A. a solicitat personal in meseriile de manipulant marfuri, operator masini unelte semiautomate si automate, mecanic montator, tamplar universal, incarcator - descarculator, dar nu dovedeste ca aceasta solicitare a fost de ***repartizare de persoane cu handicap calificate în meseriile respective*** si nici facuta trimestrial asa cum prevad dispozitiile legale in vigoare.

Adresa Agentiei judetene pentru ocuparea fortei de munca, punctul de lucru, pe care contestatoarea o anexeaza la dosarul cauzei si prin care se precizeaza ca "Referitor la adresa dvs. va aducem la cunostinta ca la punctul de lucru in ultimele 6 luni nu este luata in evidenta nici o persoana cu handicap.", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat aceasta este ulterioara incheierii deciziei de impunere contestata.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap, motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de **S.C. X S.A.** ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3. In ceea ce priveste suma reprezentand:

- dobanzi aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap;

- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

4. In ceea ce priveste suma reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru platile la extern derulate in perioada 01.02.2003 - 31.08.2005 catre persoane juridice din Turcia, S.C. X S.A. ii pot fi aplicate prevederile conventiei de evitare a dublei

impuneri incheiate de Romania cu Turcia in conditiile in care certificatele depuse de societate la dosar nu fac dovada rezidentei fiscale a beneficiarilor de venituri.

In fapt, in perioada 01.02.2003 - 31.08.2005, **S.C. X S.A.** a achitat din contul de disponibil in valuta sume reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii efectuate de persoane juridice straine.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a retinut, evidenciat si achitat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti pentru sumele achitate la extern aferente prestarilor de servicii, respectiv transport, si nu a depus la organul fiscal din Romania si nici la platitorul de venit certificatele de rezidenta fiscala.

In sustinerea contestatiei, **S.C. X S.A.** a prezentat documente pentru persoane juridice, prestatoare de servicii din Turcia.

In drept, art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente precizeaza :

“În situatia în care exista conventii pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor conventii, coroborate cu prevederile art. 5.

Pentru aplicarea prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidenta fiscala, eliberat de organul fiscal din tara de rezidenta, prin care sa se ateste ca este rezident al statului respectiv si ca îi sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri.”

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare de la data de 01.01.2004 care prevede:

"Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obtinut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în conventie, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situatia în care cotele de impozitare din legislatia internă

sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidentă fiscală.[...]"

Pct. 13 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

"(1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul său de rezidentă, prin prezentarea certificatului de rezidentă fiscală eliberat de autoritatea competentă fiscală din statul respectiv. În cazul când nerezidentul beneficiar al veniturilor din România prezintă un alt document prin care se atestă rezidența fiscală, acest document va fi vizat de organul fiscal al statului său de rezidentă."

Hotărârea Guvernului nr. 84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 prevede:

"13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiate între România și statul său de rezidentă, prin prezentarea certificatului de rezidentă fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat."

Astfel, pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Republica Turcia beneficiarul venitului avea obligația de a prezenta certificatul de rezidență fiscală prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv.

Se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidență fiscală, iar acest înscris oficial eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit probează rezidența fiscală a persoanelor juridice.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe venitul persoanelor nerezidente ca urmare a nedetinerii certificatelor de rezidență fiscală la data efectuării plății la extern.

Ulterior incheierii inspectiei fiscale, **S.C. X S.A.** a prezentat documente pentru persoane juridice, prestatoare de servicii din Turcia.

In vederea aplicarii in cauza a prevederilor Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Turcia, prin adresa Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat punctul de vedere in legatura cu aceasta speta directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, transmitand in acest sens documentele prezentate de contestatoare.

Prin adresa directia de specialitate precizeaza:

"[...] cu privire la certificatele fiscale prezentate societatii romanesti X S.A. de unele firme din Turcia cu care aceasta a avut relatii de afaceri, va facem cunoscut faptul ca, in urma schimbului de informatii pe care Ministerul Finantelor Publice din Romania l-a avut cu Ministerul Finantelor din Republica Turcia, in baza articolului 26 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Turcia, a rezultat faptul ca documentele prezentate de firmele turcesti, [...] nu pot fi avute in vedere la aplicarea prevederilor Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Turcia."

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca intrucat contestatoarea nu a prezentat originalul sau copia tradusa si legalizata de pe certificatul de rezidentă fiscală eliberat de autoritatea fiscala din Turcia, se aplică cotele de impozit privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice si persoane juridice nerezidente si nu cele stabilite prin Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Turcia.

Tinand cont de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe venitul persoanelor nerezidente, prin aplicarea cotelor de impozitare prevazute in legislatia interna iar in conditiile in care societatea nu contesta incadrarea platilor la extern in categoriile de venituri prevazute de Ordonanta Guvernului nr. 83/1998, respectiv Legea nr. 571/2003, contestatia formulata de **S.C. X S.A.** va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

5. In ceea ce priveste suma reprezentand:

- dobanzi aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor;

- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe veniturile nerezidentilor, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

6. In ceea ce priveste solicitarea societatii de suspendare a executarii titlului de creanta fiscala, se retine ca in conformitate cu art. 185 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificată a constestatorului."

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei poate acorda suspendarea pana la solutionarea contestatiei, astfel incat avand in vedere solutia pronuntata prin prezenta decizie, cererea contestatoarei se va respinge ca ramasa fara obiect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997, pct. 12.7 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 519/2005, art. 42 alin. (1), art. 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999, art. 43 din Legea nr. 343/2004, art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998, art. 118 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, pct. 47.1, pct. 102.2 din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, art. 102 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 republicata, coroborate cu prevederile art. art. 180, art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Desfiintarea deciziei de impunere intocmita de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de inspectie fiscala, privind suma totala reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;

- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul contestat, sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si actele normative incidente in materie in perioada verificata.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru suma reprezentand:

- contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap
- dobanzi aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.
- impozit pe veniturile nerezidentilor
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor

3. Respingerea ca ramasa fara obiect a cererii de suspendare a executarii Deciziei de impunere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.