

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia generala de solutionare
a contestatiilor

DECIZIA NR. _____ / _____ 2004
privind solutionarea contestatiei depusa de
SC S

inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub
nr.340252/30.01.2004

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili din municipiul Bucuresti si judetul Ilfov prin adresa nr.565080/28.01.2004, inregistrata sub nr.340252/30.01.2004 asupra contestatiei formulata de **SC S**.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr.8/17.12.2003 incheiat de organele de control ale Directiei controlului fiscal din cadrul Directiei generale de administrare mari contribuabili din municipiul Bucuresti si judetul Ilfov, privind impozite, taxe, contributii precumsi dobanzi si penalitati aferente.

Contestatia **SC S** a fost inregistrata la Directia generala de administrare mari contribuabili din municipiul Bucuresti si judetul Ilfov sub nr.25950/23.12.2003.

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate la art.196 din Cod procedura fiscala, contestatia urmeaza sa se solutioneze potrivit procedurii administrativ jurisdictionale existenta la data depunerii contestatiei, in conformitate cu prevederile Ordonantei 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.

Totodata, in ceea ce priveste reglementarile emise in temeiul Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.13/2001, respectiv Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.2186/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare unitara a procedurii de solutionare a contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de

impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice se retine ca, potrivit art.199 din Codul de procedura fiscala, acestea “raman aplicabile pana la data aprobarii actelor normative de aplicare a prezentului cod”.

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, aprobata si completata prin Legea nr.506/2001.

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare contestatiilor constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1(1) si art. 5 (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/06.02.2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **SC S**.

I. SC S contesta procesul verbal nr.8/17.12.2003 sustinand urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe venitul din salarii stabilit ca urmare a neacordarii bonificatiei de 5% pentru impozitul cu termen de plata scadent la data de 12.01.2001, la dobanzile, la penalitatile de intarziere si la penalitatile de 10 % societatea contestatoare nu este de acord cu “interpretarea restransa a textului de lege” de catre organele de control care au constatat ca “in mod gresit s-a aplicat aceasta cota asupra impozitului pe salarii aferent lunii decembrie a anului 2000” fata de imprejurarea ca, potrivit prevederilor art.4 alin.1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.11/1999, asa cum a fost modificata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.111/2000, facilitatile in cauza sunt acordate numai pana la sfarsitul acestui an.

Societatea contestatoare considera ca “legiuitorul a precizat destul de clar faptul ca luna decembrie este inclusa in acest calcul atata timp cat a fost mentionat faptul ca facilitatile se acorda lunar pana la sfarsitul anului, cu conditia respectarii termenelor de plata, termene care pentru luna decembrie sunt scadente in ianuarie anul urmator” si ca este discriminatorie excluderea lunii decembrie a anului 2000 de la acordarea bonificatiei de 5%.

Aceleasi considerente sunt invocate referitor la TVA stabilita ca urmare a neacordarii bonificatiei de 5% pentru luna decembrie 2000, la impozitul pe profit stabilit ca urmare a neacordarii bonificatiei de 5% pentru

impozitul aferent trim IV al anului 2000, precum si la dobanzile, si penalitatile aferente.

2. Referitor la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, societatea contesta debitele stabilite de organele de control pentru perioada mai 2000 - iulie 2002, asa cum precizeaza prin adresa nr.1604/20.04.2004, depusa in completarea contestatiei formulata impotriva procesului verbal nr. 8/17.12.2003.

Societatea contestatoare arata ca prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.40/2000 au fost modificate prevederile art.43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.102/1999, in sensul ca **“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care refuză să angajeze persoane cu handicap în condițiile prevăzute la art. 42 alin. (1), au obligația de a plăti lunar către Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor prezentei ordonanțe de urgență.”**

SC S considera ca in mod legal nu a evidentiat, calculat si virat la bugetul de stat fondul special aferent perioadei mai 2000 - iulie 2002, intrucat “nu s-a aflat in ipoteza reglementata de art.43, astfel cum a fost modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.40/2000, respectiv a refuzului de a angaja persoane cu handicap, nefiind inregistrate in evidentele societatii cereri de angajare a persoanelor cu handicap pe toata perioada aratata, respectiv data intrarii in vigoare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.40/2000 (27.04.2000) si data respingerii acesteia prin Legea nr.518/2002 (29.07.2002)”.

3. Referitor la TVA stabilita suplimentar pentru livrarile de medicamente catre persoanele fizice nerezidente, la majorarile si penalitatile de intarziere aferente **SC S** considera ca organele de control au stabilit eronat ca “tranzactiile in cauza nu intra in categoria operatiunilor cu cota 0 de TVA sau scutite de TVA cu drept de deducere, conform prevederilor pct.9 din Hotararea Guvernului nr.401/2000 si respectiv ale art.27, alin.(1) si (2) din Hotrararea nr.598/2000” intrucat societatea “a incasat contravaloarea livrarilor de medicamente prin transferuri din conturi bancare personale”.

SC S sustine ca, intrucat beneficiarii medicamentelor au fost persoane fizice, nu a avut posibilitatea incasarii contravalorii

medicamentelor livrate decat din conturile bancare personale ale persoanelor fizice din strainatate.

Totodata societatea contestatoare mentioneaza ca detine toate documentele necesare pentru justificarea cotei zero la TVA pentru medicamentele livrate persoanelor nerezidente, in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, pentru perioada 1.06.2000 - 31.05.2002 si pentru scutire cu drept de deducere conform Legii nr.345/2002 privind TVA pentru perioada 1.06.2002 - 30.06.2003.

4. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, la majorarile de intarziere, la dobanzi, la penalitatile de 10% si la penalitatile de 0,5%, societatea contestatoare sustine ca organele de control au facut "o gresita aplicare a prevederilor Conventiei dintre Romania si Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri, invocand art.12 pct.2, neavand in vedere si Protocolul la respectiva conventie, incheiat intre statele semnatare, care face parte integranta din aceasta, astfel cum a fost aprobat prin Legea nr.85/1999.

Contestatoarea sustine ca "platile efectuate in perioada verificata catre furnizorul de servicii au avut la baza contractul de consultanta si servicii management inregistrat la Directia generala a finantelor publice a municipiului Bucuresti sub nr.23022/31.07.2002" si ca, "pe baza certificatului de rezidenta fiscala pus la dispozitie de acesta a aplicat prevederile Conventiei dintre Romania si Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri, aprobata prin Legea nr.85/1999, asa cum a retinut si organul de control".

Societatea sustine totodata ca avand in vedere ca Olanda nu percepe un impozit cu retinere la sursa a redeventelor platite catre rezidenti romani , organele de control au aplicat "in mod netemeinic si nelegal" cota de 3% asupra redeventelor platite catre firma din Olanda.

5. Referitor la TVA pentru prestarile de servicii efectuate de prestatorii cu sediul in strainatate, dobanzi si penalitati aferente , societatea considera ca, avand in vedere argumentatia de la punctul anterior din contestatie, nu datoreaza nici TVA suplimentara determinata ca urmare a majorarii bazei de impozitare cu impozitul pe veniturile nerezidentilor.

II. Prin procesul verbal nr.8/17.12.2003 organele de control din cadrul Directiei generale de administrare mari contribuabili din municipiul

Bucuresti si judetul Ilfov au verificat modul de calcul, evidentiere si virare a impozitelor, taxelor si fondurilor speciale datorate bugetului de stat de catre **SC S** si au constatat urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, la dobanzile si penalitatile aferente, la TVA, la dobanzile si penalitatile aferente precum si la impozitul pe profit, la dobanzile si penalitatile aferente organele de control au constatat ca societatea contestatoare a calculat eronat bonificatia de 5%, inclusiv pentru luna decembrie a anului 2000 pentru impozitul cu termen scadent luna ianuarie 2001, incalcand astfel prevederile art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.11/1999 privind acordarea de facilitati fiscale aprobata prin Legea nr.134/1999 si modificata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.111/2000 precum si ale punctului 10 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.11/1999 aprobate prin Ordinul ministrului finantelor nr.561/1999 modificate prin OMF nr.1065/2000.

2. Referitor la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, la dobanzile si penalitati de intarziere organele de control au analizat modul de constituire si virare a fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap pe perioada 01.09.1999 - 30.06.2003, constatand ca societatea a incalcat prevederile art.42 si 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.102/1999, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de control au stabilit fondul suplimentar datorat de societate pe perioada 01.01.1999 - 31.07.2002 si 01.02.2003 - 31.03.2003 precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, la dobanzile si penalitatile aferente, organele de control au constatat ca societatea a procedat la incadrarea prin asimilare, la operatiuni cu cota 0, respectiv scutite de TVA cu drept de deducere a livrarilor de produse farmaceutice catre persoane fizice nerezidente in Romania, de la care incasarea valutei s-a efectuat in numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale, drept pentru care s-a procedat la stabilirea TVA de plata precum si a majorarilor si penalitatilor aferente.

4. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente organele de control au constatat ca societatea detine certificat de rezidenta fiscala pentru firma din Olanda si

au stabilit ca pentru platile catre aceasta firma contestatoarea avea obligatia sa retina si sa vireze un impozit in cota de 3% din suma bruta a redeventelor precum si majorari/dobanzi de intarziere, penalitati in cota de 10% si penalitati de intarziere de 0,5%.

5. Referitor la TVA aferenta prestarilor de servicii facturate de prestatorii cu sediul in strainatate, la dobanzile si penalitatile de 0,5%, acestea au fost calculate de organele de control pentru prestarile de servicii efectuate de prestatori cu sediul in strainatate, respectiv firma din Olanda, determinate ca urmare a majorarii bazei de impozitare cu impozitul pe veniturile nerezidentilor , suplimentar stabilit la control.

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

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, la dobanzile si penalitatile aferente, TVA, la dobanzile si penalitatile aferente precum si la impozitul pe profit precum si la dobanzile si penalitatile aferente , cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare poate beneficia de bonificatia de 5% pentru debitele aferente lunii decembrie 2000, in conditiile in care scadenta respectivelor obligatii este in luna ianuarie 2001.

In fapt, **SC S** a calculat si inregistrat in contabilitate pentru anul 2000, in baza prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.11/1999 privind acordarea de facilitati fiscale aprobata prin Legea nr.134/1999 si modificata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.111/2000 o bonificatie de 5%, inclusiv pentru debitele aferente lunii decembrie 2000.

Organele de control au constatat ca, in mod eronat societatea a calculat bonificatia si pentru luna decembrie 2000 si, in consecinta, au stabilit de plata o diferenta de impozit pe veniturile din salarii, de TVA si de impozit pe profit, urmare neacordarii bonificatiei de 5% pentru sumele datorate scadente in 2001.

In drept, in cauza sunt incidente prevederile art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.11/1999 privind acordarea de facilitati fiscale, asa cum au fost modificate prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.111/2000 care precizeaza ca:

"În anul 2000 contribuabilii care s-au încadrat în prevederile articolelor precedente beneficiază lunar, dacă se încadrează în prevederile art. 1 sau 2 ori, după caz, lunar de la expirarea celor 12 luni consecutive, conform art. 3, până la sfârșitul anului, de o bonificație de 5% pentru obligațiile curente la bugetul de stat, reprezentând impozit pe profit, impozit pe venituri din salarii, taxă pe valoarea adăugată, accize și impozit pe țigări și gaze naturale, achitate în termenul legal."

precum și prevederile Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.11/1999 aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.561/1999, modificate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1065 din 20 iulie 2000, care la punctul 10 stipulează:

"Contribuabilii, persoane juridice, la care din evidențele proprii rezultă că s-au încadrat în prevederile art. 1, 2 sau 3 din ordonanță, după caz, beneficiază lunar, de la începutul anului, dacă se încadrează în prevederile art. 1 ori 2 sau, după caz, lunar de la expirarea celor 12 luni consecutive conform art. 3, până la sfârșitul anului 2000, de o bonificație de 5% pentru fiecare obligație curentă la bugetul de stat, reprezentând impozit pe profit, impozit pe venituri din salarii, T.V.A., accize și impozit pe țigări și gaze naturale, achitată în termenul legal".

Se reține că, în conformitate cu prevederile legale citate contribuabilii pot beneficia de bonificația de 5% numai până la sfârșitul anului 2000.

În același sens s-a pronunțat într-o speță asemănătoare și Direcția generală de administrare a veniturilor publice și a monopolurilor, care prin adresa nr.282905/10.05.2001 a precizat că "[...] bonificația de 5% nu se calculează pentru obligațiile menționate la art.1 din ordonanță, înregistrate de agenții economici pentru luna decembrie 2000 cu termen de plată scadent în luna ianuarie 2001, întrucât ordonanța prevede că bonificația respectivă se acordă numai până la sfârșitul anului 2000", punct de vedere la care a achiesat și Direcția juridică din Agenția Națională de Administrare Fiscală prin adresa nr.559708/15.03.2004.

În consecință, în mod eronat societatea a calculat și înregistrat bonificația la impozitul pe venitul din salarii, la TVA și la impozitul pe profit cu termen scadent ianuarie 2001, contestația urmând a se respinge ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

În ceea ce privește dobânzile de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii, penalitățile de întârziere, penalitățile de 10% aferente,

dobanzile aferente TVA si penalitatile de intarziere aferente TVA precum si dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit se retine ca stabilirea acestora in sarcina **SC S** este o masura accesorie in raport cu debitul. Intrucat s-au retinut in sarcina societatii contestatoare ca datorate la bugetul de stat debitele de natura impozitului pe venitul din salarii, TVA si a impozitului pe profit, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile aferente, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia se va respinge ca neintemeiata si pentru aceste capete de cerere.

2. Referitor la contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, la dobanzile si penalitatile de intarziere, cauza supusa solutionarii este daca SC S avea obligatia constituirii si virarii acestei contributii in perioada mai 2000 - iulie 2002, in conditiile in care din instrumentarea cauzei nu rezulta ca societatea a refuzat angajarea de persoane cu handicap.

In fapt, se retine ca organele de control au constatat prin procesul verbal contestat ca **SC S** nu a respectat prevederile art.42 si 43 alin.(2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.102/1999, cu modificarile si completarile ulterioare si anume de a plati lunar, la bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe economie inmultit cu numarul locurilor de munca in care nu au fost incadrate persoane cu handicap, stabilind in sarcina societatii pentru perioada 01.09.1999 - 30.06.2003 diferente la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, precum si dobanzi si penalitati de intarziere.

SC S a contestat fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap pentru perioada mai 2000 - iulie 2002 precum si dobanzile si penalitatile aferente. Faptul ca aceste sume sunt aferente perioadei mai 2000 - iulie 2002 reiese din adresa Directiei generale de administrare a marilor contribuabili nr.565080/14.01.2004 .

In drept, art.42 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap prevede ca:

“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care au un număr de cel puțin 100 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.”

iar art.43 din acelasi act normativ, asa cum a fost modificat prin punctul 9 al Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.40/2000 publicata in Monitorul Oficial nr.181/27.04.2000, precizeaza ca:

“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care refuză să angajeze persoane cu handicap în condițiile prevăzute la art. 42 alin. (1), au obligația de a plăti lunar către Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor prezentei ordonanțe de urgență.”

Astfel, conform prevederilor citate, pentru perioada **mai 2000 - iulie 2002** cand sunt aplicabile dispozitiile art.43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.102/1999 asa cum a fost modificata de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.40/2000, contestatoarea era obligata sa calculeze si sa vireze contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, calculata prin inmultirea salariului minim brut pe economie cu numarul locurilor de munca in care nu a incadrat persoane cu handicap, **numai** in situatia in care refuza angajarea de persoane cu handicap, fapt care nu reiese din actul de control contestat.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Ministerului Sanatatii si Familiei - secretariatul de stat pentru persoanele cu handicap care prin adresa nr.321898 a precizat ca:

“Referitor la art.43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.102/1999 cu modificarile si completarile ulterioare, facem precizarea ca unitatile care nu au inregistrate cereri de angajare a unor persoane cu handicap si, in consecinta, nu au refuzat angajarea unor persoane cu handicap, nu au obligatia de a contribui la bugetul Fondului special de solidaritate sociala cu sumele prevazute la art.43.

Mentionam si faptul ca refuzul de angajare trebuie sa fie motivat in scris si sa nu existe sesizari din partea unor persoane cu handicap neangajate”.

In acest sens, prin adresa nr. 340252/16.02.2004 s-a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili din municipiul Bucuresti si judetul Ilfov sa comunice daca la data controlului s-a constatat existenta unor cereri de angajare a persoanelor cu handicap si, respectiv existenta unui refuz din partea societatii de angajare a persoanelor cu handicap, pentru perioada de pana la intrarea in vigoare a Legii nr.519/2002.

Cu adresa inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.340397/23.02.2004 Directia generala de administrare a marilor contribuabili din municipiul Bucuresti si judetul Ilfov a precizat ca "urmare verificarii prin sondaj a documentelor contabile (lunile martie, iunie, septembrie si decembrie a fiecarui an verificat in perioada 01.05.2000 - 30.06.2003) nu s-a constatat existenta unor cereri de angajare a persoanelor cu handicap si respectiv existenta unui refuz din partea societatii de angajare a persoanelor cu handicap, cum de altfel nu s-a constatat existenta nici unei solicitari de repartizare de persoane cu handicap inregistrate la ANMOFM in perioada aprilie 2000 - iulie 2002".

Intrucat din cuprinsul actului de control nu rezulta ca societatea ar fi refuzat angajarea persoanelor cu handicap, iar organele de control, la solicitarea organelor de solutionare, nu au facut dovada unui refuz al contestatoarei de a angaja persoane cu handicap in perioada mai 2000 - iulie 2002, urmeaza a se admite contestatia pentru capetele de cerere privind fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap precum si pentru dobanzile si pentru penalitatile de intarziere si a se anula din procesul verbal nr.8/17.12.2003 capitolul referitor la aceste sume.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra legalitatii si temeiniciei masurii dispusa de organele de control constand in obligarea contestatoarei sa colecteze TVA pentru medicamentele vandute catre persoane nerezidente, in conditiile in care din instrumentarea spetei si din documentele depuse la dosar nu se poate stabili pentru fiecare operatiune in parte ce conditii cerute de actele normative in vigoare nu a respectat contestatoarea in vederea acordarii cotei 0 de TVA, respectiv scutirii cu drept de deducere.

In fapt, se retine ca **SC S** a livrat, in perioada 01.05.2000 - 30.06.2003, catre persoane fizice nerezidente medicamente a caror contravaloare a fost incasata, potrivit constatarilor organelor de control, in numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.

Pentru acest motiv, organele de control au stabilit ca pentru exporturile efectuate in perioada 01.06.2000 - 31.05.2002 societatea nu poate beneficia de cota 0 de TVA, iar pentru exporturile efectuate in perioada 01.06.2002 - 30.06.2003 societatea nu poate beneficia de scutire de TVA cu drept de deducere.

Aferent acestor livrari, in sarcina societatii a fost stabilit TVA de plata, la care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

In drept, pentru perioada 04.06.2000 - 31.05.2002 sunt incidente prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, care la art.17B, lit. a, prevad ca se aplica cota 0 de TVA pentru:

“a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. [...]”.

Totodata, justificarea cotei 0 la TVA pentru aceasta perioada se face conform prevederilor pct.9.3 din Hotararea Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată cu:

“ a) factura externă;

b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;

c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;

d) dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută”.

La punctul 9.2 din actul normativ sus citat se precizeaza ca:

“Pentru operațiunile prevăzute la art. 17 lit. B.a) din ordonanța de urgență nu beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valuta în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale”.

Pentru perioada 01.06.2002 - 30.06.2003 sunt incidente prevederile Legii nr.345/2002 privind TVA, care la art.11, alin. (1) lit.a) precizeaza ca:

“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, [...]”

iar justificarea regimului de scutire de TVA cu drept de deducere se face, conform prevederilor art.27 alin.(1) si (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu:

a) factura externă și factura fiscală pe care se înscrie "scutit cu drept de deducere";

b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;

c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare”.

Fata de cele precizate se retine ca pentru perioada 04.06.2000 - 31.05.2002, in care erau incidente prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, acordarea cotei 0 de TVA era conditionata si de incasarea in valuta a contravalorii produselor exportate, prin transfer interbancar din contul beneficiarului din strainatate al acestor produse in contul bancar al vanzatorului din Romania, conditie ce nu mai este obligatorie de la intrarea in vigoare a Legii nr.345/2002.

Avand in vedere particularitatile operatiunilor comerciale derulate de catre **SC S**, respectiv export de medicamente catre persoane fizice, dispozitiile pct.9.2 din Normele aprobate prin Hotararea Guvernului nr.401/2000 referitoare la neacordarea cotei 0 pentru exporturile a caror contravaloare se incaseaza in numerar sau prin transfer din conturi bancare personale, se impun a fi interpretate in sensul ca nu pot beneficia de cota 0 acele operatiuni a caror contravaloare se incaseaza in numerar sau prin transfer din conturi bancare personale apartinand altor persoane decat beneficiarului marfurilor exportate. Aceasta, intrucat actul normativ de baza, respectiv Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 nu limiteaza acordarea cotei 0 numai pentru exporturile derulate catre persoanele juridice.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat transmis prin adresa nr.263193/25.05.2004, conexata la dosarul cauzei.

Cum o persoana fizica nu poate deschide la banca decat un cont personal, ceea ce trebuia sa verifice organul de control era din contul carei persoane s-a incasat contravaloarea medicamentelor exportate de contestatoare in perioada de referinta.

In concluzie, in speta, cerinta impusa de prevederile legale mai sus explicitate este respectata in situatia in care se face dovada incasarii contravalorii medicamentelor exportate prin transfer bancar din contul beneficiarilor produselor exportate, cu alte cuvinte ca plata sa fie efectuata din contul beneficiarului si nu al altei persoane.

Aceasta conditie nu mai este prevazuta prin Legea nr.345/2002, astfel ca acordarea scutirii cu drept de deducere pentru perioada in care acest act normativ este in vigoare, nu poate fi conditionata de incasarea sumelor prin transfer bancar.

La dosarul inaintat de Directia generala de administrare a marilor contribuabili s-au depus facturi externe, declaratii de export, declaratii de incasare valutara, recipise de expeditie privitor la operatiunile

de export de medicamente catre persoane , derulate de societate pe perioada verificata.

In suplimentarea probatoriului, cu adresa nr.1604/20.04.2004

SC S a depus, in copie urmatoarele inscrisuri:

- 1) - factura externa nr.95/17.07.2000, beneficiar OANE din Columbia;
 - declaratia vamala de export nr.13757/18.07.2000 vizata de organele vamale;
 - declaratia de incasare valutara seria E, nr.0823248/18.07.2000.
 - extras cont nr.92/06.07.2000 - 734 USD, mesaj swift nr.0449214187FF/05.07.2000
 - document de expeditie prin posta din data de 18.07.2000.
2. - factura externa nr.72/12.06.2000, beneficiar OANE din Columbia;
 - declaratia vamala de export nr.13068/12.06.2000, vizata de organele vamale;
 - declaratia de incasare valutara seria E, nr.823227/12.06.2000.
 - extras cont75/05.06.2000, mesaj swift nr.00457814154FF/02.06.2000;
3. - factura externa nr. 33/04.05.2001, beneficiar WMA din SUA;
 - declaratia vamala de export nr.36278/04.05.2001, vizata de organele vamale;
 - declaratia de incasare valutara seria E, nr.1154543
 - extras cont 48/20.04.2001, mesaj swift nr.F60419249041000/19.04.2001.
- document transport aerian (DHL) din data de 04.05.2001.
4. - factura externa nr.71/12.07.2001, beneficiar SG din SUA,
 - declaratia vamala de export nr.58389/12.07.2001, vizata de organele vamale;
 - declaratia de incasare valutara seria E, nr.1224572/12.07.2001.
 - extras cont 252/05.07.2001, mesaj swift P0107050024INOO/05.07.2001.
 - document de transport aerian al expedierii din data de 12.07.2001.

Din aceste documente reiese ca pentru cele patru livrari de medicamente catre persoane fizice nerezidente efectuate in perioada 04.06.2000 - 31.05.2002, societatea a respectat prevederile legale prevazute de Hotararea Guvernului nr.401/2000, in vederea acordarii cotei 0 de TVA. Asa cum reiese din documentele anexate, pentru cele patru operatiuni, incasarea contravalorii medicamentelor exportate s-a facut in avans, din conturile personale ale beneficiarilor acestora, asa cum este prevazuta conditia de incasare in Declaratiile de incasare valutara, si anume "cu incasare avans/incasare anticipata".

Din instrumentarea cauzei de catre organele de control nu se poate stabili pentru toate operatiunile de export care au facut obiectul

controlului, modul in care contestatoarea a respectat cerintele impuse de legiuitor in vederea acordarii cotei 0 de TVA in perioada 04.06.2000 - 31.05.2002, respectiv scutirii de TVA cu drept de deducere pentru perioada 01.06.2002 - 30.06.2003.

Constatarile organelor de control sunt generale, acestea retinand in actul de control ca in perioada verificata **SC S** a incasat contravaloarea valutei in numerar sau prin transferuri bancare.

In consecinta, avand in vedere ca Ministerul Finantelor Publice nu poate stabili daca pentru toata perioada supusa controlului au fost respectate conditiile prevazute de actele normative in vigoare, se va face aplicatiunea art.9.3 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr.13/2001, respectiv se va desfiinta procesul verbal nr.8/17.12.2003 pentru capitolele privind TVA, majorari si penalitati de intarziere, urmand ca organele de control prin alte persoane decat cele care au intocmit actul de control contestat sa procedeze la refacerea controlului pentru aceeasi perioada si aceleasi operatiuni avute in vedere in actul de control , conform celor retinute in motivarea prezentei decizii.

4. Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, la majorarile de intarziere aferente, la penalitatile in cota de 10% si la penalitatile de intarziere de 0,5% cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia sa retina si sa vireze la bugetul de stat impozitul pe venitul de natura redeventelor realizat de firma PAN INVEST BV din Olanda, in conditiile in care in Olanda redeventele platite unui rezident roman nu sunt impozitate.

In fapt, prin procesul verbal contestat organele de control au stabilit, pe baza documentelor prezentate, ca societatii ii sunt aplicabile prevederile Conventiei dintre Romania si Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri, impozitand venitul persoanei juridice nerezidente din Olanda cu o cota de 3% din suma bruta a redeventelor incasate de la **SC S**.

Se retine ca societatea nu contesta incadrarea platilor la extern in categoria redeventelor, ci gresita aplicare de catre organele de control a prevederilor conventiei, intrucat nu au avut in vedere si Protocolul incheiat intre statele semnatare la respectiva conventie, care face parte integranta din aceasta, astfel cum a fost aprobat prin Legea nr.85/1999.

In drept, la data de 5 martie 1998 a fost semnat la Haga Protocolul anexa la Convenția dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la

impozitele pe venit și pe capital . Conventia si Protocolul dintre Romania si Regatul Olandei au fost ratificate prin Legea nr.85/1999.

Punctul X din Protocol prevede ca:

“ [...] Independent de prevederile paragrafului 2 al art. 12, dacă și atâta timp cât Olanda, conform legislației interne, nu percepe impozit prin reținere la sursă asupra redevențelor plătite unui rezident al celuilalt stat contractant, cota de impozit stabilită în paragraful 2 al art. 12 va fi redusă la zero”.

In consecinta, se intelege ca daca Olanda nu supune impozitarii redeventele platite unui rezident roman, nici Romania nu va impozita redeventele platite unui rezident din Olanda.

Prin adresa nr.263924/06.06.2001, anexata la dosar, Directia generala de politica si legislatie fiscala din Ministerul Finantelor Publice precizeaza ca **“[...] pana in prezent Olanda nu si-a modificat legislatia interna in domeniul impozitarii veniturilor de natura redeventelor, in sensul ca aceasta nu percepe un impozit curetinere la sursa asupra redeventelor platite unui rezident al unei tari cu care Olanda are incheiata o conventie de evitare a dublei impuneri”**, punct de vedere confirmat si prin adresa nr.262607/19.04.2004.

In consecinta, conform principiului egalitatii de tratament consfiintit prin pct.10 din Protocol, **SC S** nu avea obligatia sa retina impozitul in cota de 3% din suma bruta a redeventelor platite firmei olandeze, drept pentru care contestatia va fi admisa pentru aceasta , precum si pentru dobanzile de intarziere, penalitatile de 10%, pentru penalitatile de intarziere de 0,5%, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

5. Referitor la TVA, la dobanzile si la penalitatile aferente, cauza supusa solutionarii este daca, in conditiile in care organele de control au majorat baza de calcul a TVA cu diferenta de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilita suplimenter la control, iar in ce priveste impozitul, la capitolul precedent s-a stabilit ca societatea nu il datoreaza, quantumul TVA si al accesoriilor aferente este legal determinat de organele de control.

In fapt, prin procesul verbal nr.8/17.12.2003 s-a majorat baza de calcul a TVA pentru facturile transmise de nerezidenti cu diferenta de impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, stabilita in timpul controlului.

Urmare acestui fapt, in sarcina societatii a fost stabilita de plata TVA, la care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Din sumele stabilite prin procesul verbal la acest capitol, societatea contesta numai diferenta de taxa pe valoare adaugata, dobanzile si penalitatile aferente.

Intrucat la capitolul precedent s-a stabilit ca impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente este nedatorat de contestatoare, rezulta ca baza de calcul utilizata de organul de control la determinarea TVA este eronata, calculul acesteia si al accesoriilor fiind de asemenea eronat.

Avand in vedere ca pe baza anexelor la procesul verbal contestat nu se poate stabili distinct cuantumul TVA aferent majorarii bazei de calcul cu diferenta de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente despre care s-a stabilit ca nu este datorata de societate, se va face aplicatiunea art.9.3 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001, care prevede ca:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul atacat, atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestației nu se poate determina cu claritate baza impozabilă”.

In consecinta pentru capetele de cerere reprezentand TVA, dobanzi si penalitati se va desfiinta procesul verbal nr.8/17.12.2003 incheiat de organele de control ale Directiei controlului fiscal din cadrul Directiei generale de administrare mari contribuabili din municipiul Bucuresti si judetul Ilfov, urmand ca organul de control, prin alte persoane, sa procedeze la recalcularea bazei de calcul a TVA conform celor retinute in motivarea prezentei decizii.

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.4 din Ordonanta Guvernului nr.11/1999, pct.10 din Ordinul Ministrului finantelor nr.1065/2000, art.42 si 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.102/1999 cu modificarile si completarile ulterioare, art.17 lit.B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000, pct.9.2 din Hotararea Guvernului nr.401/2000, art.12 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, pct.X din Legea nr.85/1999 coroborat cu prevederile art.5, 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 si completata prin Legea nr.506/2001, se

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de **SC S** ca neintemeiata pentru impozitul pe veniturile din salarii, TVA, impozitul pe profit precum si pentru dobanzile si penalitatile aferente.

2. Desfiintarea procesului verbal nr.8/17.12.2003 pentru capetele de cerere privind TVA aferenta livrarilor de produse farmaceutice catre persoane fizice nerezidente, dobanzi si penalitati de intarziere aferente precum si pentru TVA aferent prestarilor de servicii efectuate de prestatori cu sediul in strainatate, pentru dobanzile si pentru penalitatile aferente, urmand ca organele de specialitate, prin alte persoane decat cele care au incheiat procesul verbal contestat sa procedeze la refacerea verificarii pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada supusa controlului prin procesul verbal desfiintat.

3. Admiterea contestatiei formulata de **SC S** pentru fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap, impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente precum si pentru majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente si anulara din procesul verbal nr.8/17.12.2003 a capitolelor privind fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap, impozitul pe venitul persoanelor nerezidente si TVA pentru prestarile de servicii efectuate de prestatori cu sediul in strainatate.

Punctul 1 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel Bucuresti conform procedurii legale.