

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 177(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita cu solutionarea contestatiei depuse, conform art. 179(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 06.02.2007, respectiv cap. III pct. 1 si 2 din Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 05.02.2007, incheiate de organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Control Fiscal ..., SC "X" SRL din ... aduce urmatoarele argumente:

### **1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata**

- sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile OMFP nr. 1.846/ 22.12.2003 cu privire la aprobarea instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata unde la pct. 10 lit. a) si b) sunt prevazute documentele cu care se justifica scutirea pentru alte prestari de servicii legate de exportul de bunuri, fata de care face si dovada incasarii in valuta a contravalorii operatiunilor inscrise in facturile externe;

- precizeaza ca la intocmirea setului de acte pentru vamuirea puloverelor, societatea producatoare SC "A" SA a intocmit si formularul "Declaratia furnizorului" in care este consemnat faptul ca "marfa a fost controlata calitativ si avizata sa plece la export de catre SC "X" SRL din ...", de altfel marfa nu putea pleca la export fara acordul sau, anexand in acelasi timp si scrisoarea de la Vama ... cu nr. .../ 15.02.2007 din care rezulta clar ca nu este obligatoriu ca in declaratia vamala de export sa fie inscrisa societatea care efectueaza controlul calitatii marfii;

- mentioneaza ca a intocmit factura fiscala seria ... nr. .../ 24.03.2006, respectiv invoice nr. .../ 24.03.2006, fara taxa pe valoarea adaugata, pentru "provizion (comision) conform contractului extern din 05.01.2005", reprezentand serviciul de prospectare a pietei in domeniul tipariturilor, deoarece a fost un serviciu pentru export pentru firma B din Germania, studiu care a fost inceput in luna noiembrie 2005 si terminat abia la 01.03.2006, firma germana solicitand in scris facturarea la data de 23.03.2006 si prezinta in xerocopii toate documentele doveditoare, intrucat in timpul inspectiei fiscale nu i-au fost cerute deloc explicatii cu privire la aceasta

notificare prin care sa fie instiintata ce fel de vector fiscal are pe primul an, considerand astfel ca este microintreprindere.

Prin urmare, considera netemeinice si nelegale stabilirea obligatiilor de plata, mai mult organele de inspectie fiscala nu au tinut cont nici de suma achitata de societate de ... lei.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 29.01.2007 si inregistrat la Activitatea de Control Fiscal ... sub nr. .../ 05.02.2007, cap. III pct. 1 si 2, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. .../ 06.02.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, comunicate societatii la data de 16.02.2007, organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Control Fiscal ... au constatat urmatoarele:

**1. In legatura cu taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei** (TVA colectata stabilita suplimentar in suma de ... lei - TVA solicitata la rambursare in suma de ... lei).

Cu ocazia verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au consemnat ca SC "X" SRL a realizat venituri din prestari servicii (control tehnic de calitate, studiu de piata) si pentru aceste operatiuni nu a colectat taxa pe valoarea adaugata, astfel in luna decembrie 2004 a emis facturile seria ... nr. .../ 15.12.2004 si nr. .../ 31.12.2004 in valoare de ... lei, respectiv ... lei, catre firma C din Germania, reprezentand contravaloarea serviciilor de control tehnic de calitate a bunurilor (pulovere pentru femei si barbati) pentru care locul prestarii este considerat sediul SC "A" SA potrivit art. 133 alin.(2) lit.d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal si a normelor metodologice de aplicare.

Iar, pentru studiul de piata societatea a emis factura seria ... nr. .../ 24.03.2006 in valoare de ... lei, la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" avand inscrisa explicatia "provizion conform contractului nr. 05.01.05. pentru luna aprilie", contract din care rezulta ca serviciile trebuiau efectuate in anul 2005 fara sa precizeze exact luna in care trebuia prestat serviciul.

Organele de inspectie fiscala se bazeaza in stabilirea debitului suplimentar doar pe efectuarea la data de 25.01.2007 a unui control incrucisat la SC "A" SA constatand ca in perioada august - decembrie 2004 aceasta societate a livrat pulovere atat la intern cat si la extern, SC "X" SRL nu figureaza pe nicio declaratie vamala de export a societatii exportatoare, si pe

impozit pe profit in suma de ... lei, fata de care societatea a calculat, declarat si achitat impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit au calculat **majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei** de la data scadentei pana la 29.01.2007 si **penalitati de intarziere in suma de ... lei** de la data scadentei pana la data de 31.12.2005.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SRL cu sediul in ..., str. ..., este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 2004 si are codul unic de inregistrare R ... .

**1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei (... lei - ... lei), majorari de intarziere si dobanzi aferente in suma de 77.146 lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca contestatoarea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru prestarile de servicii efectuate in baza unor contracte incheiate cu beneficiari din strainatate constand in control tehnic de calitate a unor produse livrate de firma producatoare la export si un studiu de piata in domeniul tipariturilor, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au tinut cont si nu au analizat toate documentele prezentate de aceasta.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca SC "X" SRL din ... a realizat in luna decembrie 2004 venituri din prestari de servicii in suma totala de ... lei in baza facturilor seria ... nr. .../ 15.12.2004 si nr. .../ 31.12.2004, respectiv Invoice nr. .../ 15.12.2004 si nr. .../ 31.12.2004, reprezentand contravaloarea serviciilor de control tehnic de calitate al bunurilor (pulovere femei si barbati) produse de SC "A" SA, controlul calitatii fiind efectuat in baza contractului incheiat cu partenerul extern C din Germania la data de 07.07.2004, contractul si facturile externe fiind anexate in copii la dosar impreuna cu declaratiile vamale de export ale societatii producatoare.

De asemenea, societatea a emis factura seria ... nr. .../ 24.03.2006 si Invoice nr. .../ 24.03.2006, in valoare de ... lei catre firma B din Germania, cu explicatia "Provizion conform contractului din data de 05.01.2005 pentru luna aprilie", potrivit contractului (acord provizoriu) incheiat la data de 05.01.2005 avand ca obiect realizarea unui studiu de piata in Romania in domeniul

Ca atare, serviciile de control tehnic de calitate a unor produse livrate la export contractate direct cu beneficiarul extern sunt operatiuni care se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, fiind impozabile in Romania, iar serviciile privind studiul de piata efectuat in Romania in beneficiul unui partener din strainatate nu sunt operatiuni impozabile in Romania, in conformitate cu prevederile art. 126 alin.(1), (3) si (4) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede ca:

“(1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

[...]

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;** [...].

(3) **Operatiunile care se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata sunt denumite in continuare operatiuni impozabile.**

(4) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, [...];

b) operatiuni scutite cu drept de deducere, [...]. In prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143 si art. 144;

c) operatiuni scutite fara drept de deducere, [...];

d) operatiuni de import scutite de taxa pe valoarea adaugata, [...].”,

completate cu dispozitiile Titlului VI pct. 1.(1) din Normele metodologice date pentru aplicarea acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, care mentioneaza:

“1.(1) In sensul art. 126 alin.(1) din Codul fiscal, **daca cel putin una dintre conditiile stipulate la lit. a) - d) nu este indeplinita, operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.**”

La art. 133 alin.(1) si (2) lit.c) si d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza ca:

“(1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, in lipsa acestora, domiciliul sau resedinta sa obisnuita.

(2) Prin exceptie de la alin.(1), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

[...]

c) **sediul activitatii economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile** sau, in absenta acestora, domiciliul sau resedinta obisnuita a beneficiarului in cazul urmatoarelor

[...]

c) **prestarile de servicii**, inclusiv transportul si prestarile de servicii accesorii transportului, **legate direct de exportul de bunuri** sau de bunuri plasate in regimuri suspensive, cu exceptia prestarilor de servicii scutite, potrivit art. 141;”,

completate cu dispozitiile art. 4 alin.(1) si art.6 alin.(10) din Instructiunile de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, prevazute la art. 143 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.846/ 2003, unde se specifica:

“Art. 4 - (1) In situatia in care beneficiarul stabilit in strainatate, in vederea obtinerii unui produs final, contracteaza livrari de bunuri si/ sau prestari de servicii cu fiecare unitate care concursa la realizarea produsului final, **scutirea de taxa pe valoarea adaugata se aplica de fiecare unitate potrivit prevederilor prezentului articol**, in baza art. 143 alin.(1) lit. a), c) si p) din Legea nr. 571/ 2003.

[...]

Art. 6 - (10) Scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru alte prestari de servicii legate de exportul de bunuri se justifica cu:

a) **contractul incheiat** cu exportatorul ori **cu beneficiarul din strainatate** sau cu intermediari care actioneaza in numele ori in contul acestora;

b) **documentele prezentate de exportator** ori de intermediarul care actioneaza in numele ori in contul sau, **din care sa rezulte ca operatiunile respective sunt legate direct de exportul bunurilor**, sau **factura externa, in cazul prestarilor de servicii contractate cu beneficiari din strainatate** sau cu intermediari care actioneaza in numele ori in contul acestora.”

In raport cu cele mentionate anterior in prezenta decizie, avand in vedere prevederile art. 183 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: “In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se va face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.**”, motiv pentru care **organele de solutionare a contestatiei nu se pot antepunuta** daca societatea beneficiaza sau nu de scutirea de taxa pe valoarea adaugata si cu privire la natura operatiunilor de prestari de servicii efectuate, **mai inainte de a se pronunta intr-un fel sau altul organele de inspectie fiscala.**

**Se impune astfel, efectuarea unei noi verificari a capitolului cu**

legale care au stat la baza intocmirii actelor administrative contestate), urmand sa fie desfiintate partial Decizia de impunere nr. .../ 06.02.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala la pct. 2.2.1 - 2.2.3 si Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 05.02.2007, cap. III pct. 1, pentru taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei.

Potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" - auxiliarul urmeaza principalul, deoarece prin solutia data in prezenta decizie taxa pe valoarea adaugata reprezentand obligatia fiscala principala care a generat obligatiile fiscale accesorii urmeaza sa fie reverificata, rezulta ca **raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate urmeaza sa fie desfiintate si pentru majorarile de intarziere si dobanzile aferente in suma de ... lei si penalitatile de intarziere in suma de ... lei.**

In drept sunt aplicabile prevederile art. 186 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

**"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."**

Pentru considerentele aratate, Activitatea de Control Fiscal ... in termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii va proceda la analiza in mod obligatoriu a tuturor documentelor prezentate de SC "X" SRL pentru operatiunile de export de servicii efectuate, stabilind situatia de fapt fiscala in conformitate cu prevederile legale aplicabile in materie de taxa pe valoarea adaugata si cele precizate in cuprinsul deciziei, tinand seama si de dispozitiile pct. 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul nr. 519/ 2005 al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, unde se specifica:

**"Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."**

**2. Referitor la suma totala de ... lei reprezentand diferenta de impozit pe profit ramasa de plata in suma de ... lei (... lei - ... lei), majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor**

In consecinta, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale.

Prioritatea de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei ce atrage plata la bugetul general consolidat a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, **Directia Generala a Finantelor Publice ... nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, motiv pentru care va suspenda solutionarea cauzei civile pentru capatul de cerere privind suma totala de ... lei**, reprezentand diferenta de impozit pe profit de plata, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art. 184 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, republicata, care stipuleaza:

**“Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea** sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin.(2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu.”

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 184(1) si art. 186(3) si (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

## DECIDE

1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. .../ 06.02.2007 privind stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pct. 2.2.1 - 2.2.3, in baza constatarilor din cap. III pct. 1 al Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 05.02.2007, pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei, majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, urmand ca organele de