

## DECIZIA NR.922

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X.

SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si are ca obiect suma reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

SC X solicita si sustinerea orala a contestatiei in conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii conform confirmarii de primire anexata in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si solicita anularea acesteia si exonerarea societatii de la plata obligatiilor principale reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Societatea contestatoare , sub aspectul legalitatii si temeiniciei emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si a obligatiilor de plata suplimentare aduce urmatoarele critici:

1)Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost emisa cu incalcarea prevederilor imperative ale art.352 alin.(2) si ale art.122 alin.(7) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece avizul de inspectie fiscala are drept temei juridic O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare or, inspectia fiscala s-a desfasurat pe perioada 07.01.2016-29.02.2016, in temeiul prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modifcarile si completarile ulterioare.

Societatea considera ca , orice inspectie fiscala incepe dupa comunicarea prealabila a avizului de inspectie fiscala care trebuie sa contina temeiul juridic al acesteia si nu se poate admite ca avizul privind inceperea inspectiei fiscale sa aiba drept temei juridic O.G. Nr.92/2003 iar inspectia fiscala sa se desfasoare in conformitate cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si

completarile ulterioare.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost emisa cu incalcarea prevederilor imperative art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia durata inspectiei fiscale nu poate fi mai mare de 45 de zile iar in speta durata inspectiei fiscala a fost de 54 de zile.

Societatea contestatoare considera ca prin depasirea duratei inspectiei fiscale s-au incalcat prevederile art.4 alin.(2) teza I din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care consacra principiul legalitatii ca principiu general de conduita in administrarea creantelor fiscale.

3. Cu privire la mentiunile de la pct.2.1.2 lit.a) din decizia de impunere contestata, potrivit carora societatea a prestat servicii catre societatile enumerate in Anexa 4 la Raportul de inspectie fiscala ale caror coduri de inregistrare in scopuri de TVA erau invalide la data emiterii facturilor in cauza, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Pe de o parte, inspectorii fiscali nu fac dovada ca la data de 18.01.2016 au solicitat Compartimentului de Schimb International din cadrul AJFP date privind codurile de inregistrare in scopuri de TVA ; societatea sustine ca codurile in cauza erau valide la data emiterii facturilor catre partenerii din Comunitate.

Pe de alta parte , apreciind ca operatiunile de prestari servicii nu beneficiaza de scutire de TVA in conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ , organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de 24% asupra bazei impozabile rezultand o suma suplimentara de plata, insa cand procedeaza la centralizarea sumelor calculate suplimentar cu titlu de TVA, la lit.a) de la pct.2.1.2 din decizia de impunere au calculat suma care apare si in continutul raportului de inspectie fiscala , cap.III, pct.1, lit.a).

Societatea contestatoare sustine ca acest aspect are ca efect incalcarea de catre inspectorii fiscali a principiului legalitatii ca principiu general de conduita in administrarea creantelor fiscale, sub aspectul caracterului cert al creantei suplimentar stabilita in sarcina societatii.

4. Cu privire la mentiunile de la pct.2.1.2 din decizia de impunere, potrivit carora societatea contestatoare a prestat servicii catre societatea E cu sediul in Croatia al carui cod de inregistrare in scopuri de TVA ar fi fost invalid la data emiterii facturilor si pentru care organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA, SC X sustine ca societatea beneficiara a serviciilor are sediul in Republica Kosovo si nu in Croatia; sustine ca acesta este motivul pentru care in scrisul eliberat la data de 18.01.2016 de Compartimentul de Schimb International din cadrul AJFP , nu apare ca fiind atribuit niciunei societati din Croatia.

Totodata, in contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca, potrivit in scrisului anexat raportului de inspectie fiscala operatiunea de verificare a validitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA la data de 18.01.2016 s-ar fi efectuat pentru, cod de inregistrare fiscala care poarta prefixul DE, prefix ce nu este specific nici Croatiei si nici Republicii Kosovo. Codul de inregistrare fiscala, corect, atribuit societatii beneficiare de autoritatile Republicii Kosovo, fara niciun prefix.

Societatea contestatoare considera ca in speta sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal raportate la prevederile art.133

alin.(2) din Cod si prevederile art.159<sup>1</sup> alin.(8) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

5.Cu privire la mentiunea 2.1.2 lit.c) din decizia de impunere contestata, potrivit careia organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei unui televizor si servicii de inscripiune autovehicule in perioada decembrie 2013-ianuarie 2014, pe motiv ca achizitiile in cauza nu ar fi destinate activitatii curente a societatii, SC X sustine ca televizorul achizitionat este utilizat exclusiv pentru desfasurarea activitatii de baza a societatii , fiind suportul pe care li se prezinta angajatilor societatii rutele de transport cu principalele destinatii privind ridicarea si predarea coletelor transportate si indicarea exacta a locatiilor de ridicare si/sau predare a coletelor apartinand clientilor majori/fideli.

Cu privire la achizitia serviciilor de inscripiune autovehicule , societatea sustine ca argumentul respingerii la deductibilitate a TVA aferenta acestei achizitii , raportand pluralul autovehiculelor la numarul efectiv al autovehiculelor inregistrate in evidentele contabile ale societatii este eronat deoarece utilizarea pluralului autovehicule in textul facturii nu face altceva decat sa individualizeze serviciu de care aceasta a beneficiat si nicidecum nu se refera la numarul de autovehicule inregistrate.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita anulara deciziei de impunere deoarece a fost emisa cu incalcarea prevederilor mai sus invocate din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare sustinerii orale a contestatiei, s-a incheiat Minuta sedintei, din care rezulta ca SC X in cadrul acestei sedinte si-a prezentat punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat asa cum a fost expus si in contestatia formulata; societatea contestatoare a prezentat punctual aspectele de procedura precum si cele de fond asa cum au fost redate in contestatia formulata.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina SC X, taxa pe valoarea adaugata suplimentara.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate , rezulta:

1) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar;

Urmare solicitarii facute catre Compartimentul de Schimb International din cadrul A.J.F.P., a verificarii valabilitatii codurilor de inregistrare in scopuri de TVA a clientilor si furnizorilor intracomunitari a rezultat ca SC X a efectuat prestari de servicii catre societati a caror coduri de inregistrare in scopuri de TVA in perioada indicata, au fost invalide.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise , in perioada aprilie 2014-iulie 2015, catre clientii mai sus enumerati , care nu au avut un cod valid de TVA, nu indeplinesc conditiile de scutire de taxa in conformitate cu art.133 art.143 alin(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel ca in baza prevederilor art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003, au colectat TVA cu cota de 24% prevazuta la art. 140, alin. (1) din acelasi act normativ asupra bazei impozabile, rezultand TVA colectata suplimentar .

2).In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada aprilie

2014-aprilie 2015, SC X a efectuat prestari de servicii intracomunitare catre E. cu sediul in Republica Kosovo(eronat au inscris Croatia) avand cod de TVA declarat DE care, urmare solicitarii facute catre Compartimentul de Schimb International din cadrul A.J.F.P. a verificat valabilitatii codurilor de inregistrare in scopuri de TVA a clientilor si furnizorilor intracomunitari, s-a constatat cod invalid de identificare in scopuri de TVA.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise catre societatea cu sediul in Republica Kosovo, care nu au inscrise un cod valid de TVA, nu indeplinesc conditiile de scutire de taxa in conformitate cu art.133 art.143 alin(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel ca in baza prevederilor art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003, au colectat TVA cu cota de 24% prevazuta in art. 140, alin. (1) din acelasi act normativ asupra bazei impozabile rezultand TVA colectata suplimentar.

3) Cu privire la TVA considerata ca nedeductibila fiscal de catre organele de inspectie fiscala , din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA aferenta achizitiei unui televizor , in baza facturii pe motiv ca achizitia nu este destinata activitatii curente a societatii.

De asemenea, in baza facturii emisa de SC O, reprezentand „ inscriptionarea autovehicolelor” , societatea a dedus taxa pe valoarea adugata desi in luna decembrie 2013, in baza facturii, emisa de aceiasi societate, SC X beneficiaza de aceleasi servicii - inscriptionare autovehicule- iar societatea in aceasta perioada detine un singur autoturism.

Intrucat societatea nu a facut dovada ca achizitiile de bunuri in cauza au fost destinate activitatii societatii , organele de inspectie fiscale au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art 145, alin (2), lita) din Codul fiscal .

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.01.2012-31.07.2015

#### **A).Referitor la motivele de nelegalitate a actului administrativ fiscal contestat;**

1)In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice cu incalcarea prevederilor imperative ale art.352 alin.(2) si ale art.122 alin.(7) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare deoarece avizul de inspectie fiscala are drept temei juridic din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare iar inspectia fiscala s-a desfasurat in temeiul prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data emiterii avizului, mentionam:

In fapt, organele de inspectie fiscala au emis Avizul de inspectie fiscala, care a fost comunicat societatii, in conformitate cu prevederile art.101 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să*

*înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca, înaintea efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătura cu acțiunea desfășurată prin transmiterea avizului de inspecție fiscală.

În speța , organele de inspecție fiscală au înștiințat contribuabilul în legătura cu inspecția fiscală ce urmează să se desfășoare prin Avizul de inspecție fiscală comunicat contribuabilului , emis în conformitate cu prevederile O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare , în vigoare la data emiterii acestuia.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca inspecția fiscală s-a finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală și emiterea Deciziei de impunere, în conformitate cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației precum și în Minuta ședinței , încheiată de organul de soluționare urmând procedurii de susținere orală a contestației, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. precizează ca inspecție fiscală a fost efectuată în baza Titlului VII din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , cu modificările și completările ulterioare și Titlul VI din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

La art.352 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se specifică:

*“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”*

iar potrivit prevederilor art.353 din același act normativ:

*“Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016.”*

Iar în conformitate cu prevederile art.123 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.”*

Din dispozițiile legale invocate se reține ca, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se aplică numai procedurilor de administrare începute după data de 01.01.2016 iar data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control al contribuabilului .

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă ca inspecția fiscală a fost înregistrată în registrul unic de control al contribuabilului în ianuarie 2016, astfel ca inspecția fiscală a început după data intrării în vigoare a Legii nr.207/2015 privind Codul



de procedura fiscala.

In concluzie se retine ca Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala au fost intocmite legal , in conformitate cu dispozitiile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare iar sustinerile societatii contestatoare referitoare la nelegalitatea si netemeinicia actului administrativ fiscal vor fi respinse ca neintemeiate.

2.In ceea ce priveste nelegalitatea actului administrativ fiscal pe motiv ca s-a depasit durata legala maxima de efectuare a inspectiei fiscale, fiind incalcate dispozitiile art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mentionam:

In conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

*a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*

*b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*

*c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

*(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere.”*

Asa cum prevede textul de lege , termenul de 45 de zile privind durata inspectiei fiscale este in termen prestabilit, estimat initial pentru durata in care se va efectua inspectia fiscala. In practica durata efectiva a inspectiei fiscale poate fi mai mica sau mai mare decat durata estimata initial , in functie de perioada verificata, volumul documentelor ce urmeaza a fi verificate, administrarea de probe in vederea stabilirii starii de fapt fiscale.

Legiuitorul a prevazut ca , in cazul in care inspectia fiscala nu se finalizeaza intr-o perioada reprezentand dublul perioadei prevazuta de lege, inspectia fiscala inceteaza fara a se emite raport de inspectie fiscala si decizie de impunere.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca inspectia fiscala s-a desfasurat pe perioada.. iar Decizia de impunere a fost emisa, dupa 54 de zile.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au solicitat, prin adrese, Compartimentului Informatii fiscale din cadrul A.J.F.P. , sa verifice valabilitatea codurilor de inregistrare in scopuri de TVA ale partenerilor din statele membre ai SC X, informatii necesare stabilirii starii de fapt fiscale a contribuabilului.

In conformitate cu prevederile art.77 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(2) În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia”*

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au respectat dispozitiile legale cu privire la durata efectuarii inspectiei fiscale, acesta s-a finalizat in perioada prevazuta la alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, chiar daca in speta au fost necesare informatii suplimentare pentru stabilirea starii de fapt fiscale.

Prin urmare, argumentul societatii contestatoare referitor la nelegalitatea actului administrativ fiscal pe motiv ca s-a depasit durata legale maxima de efectuare a inspectiei fiscale, fiind incalcate dispozitiile art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, este neintemeiat si nu poate constitui motiv de anulare a actului administrativ fiscal contestat.

Cu privire la argumentul societatii contestatoare potrivit caruia , prin depasirea duratei inspectiei fiscale s-au incalcat prevederile art.4 alin.(2) teza I din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala (eronat societatea contestatoare a in scris Legea 507/2015)care consacra principiul legalitatii ca principu general de conduita in administrarea creantelor fiscale, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece in speta organele de inspectie fiscala au respectat dispozitiile legale privind realizarea drepturilor si obligatiilor contribuabilului.

Potrivit prevederilor art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cumodificarile si completarile ulterioare, caz de nulitate a actului administrativ fiscal il constituie:

*“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat. Prin urmare, numai in cazul in care actul administrativ fiscal este emis cu incalcarea prevederilor legale privind competenta, nu cuprinde unul din elementele referitoare la numele, prenumele si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal sau este afectat de o grava si evidenta eroare, acesta este lovit de nulitate absoluta;constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu fara a fi necesara cererea contribuabilului in sa in speta nu este cazul.

In consecinta, Decizia de impunere a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare privind nelegalitatea acesteia nu este reala iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pentru motivele procedurale prezentate in sustinerea contestatiei.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neintemeiate, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

B) In ceea ce priveste TVA, stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, mentionam:

1) Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca SC X poate beneficia de scutire de TVA pentru serviciile de curierat facturate catre clienti din Uniunea Europeana in conditiile in care la data emiterii facturilor, beneficiarii nu detineau un cod valid de TVA iar prin contestatia formulata nu au fost aduse argumente si documente care sa contrazica constatarile organelor de inspectie fiscala.**

In fapt, in perioada 2014-2015, SC X a emis catre clientii din Germania, facturi reprezentand prestari servicii curierat, in regim de scutire.

Facturile enumerate mai sus au fost inregistrate in evidentele contabile ale SC X, fiind considerate scutite din punct de vedere al TVA.

Intrucat, urmare verificarilor facute de catre Compartimentul de Schimb International din cadrul A.J.F.P. a rezultat ca la data emiterii facturilor clientii intracomunitari mai sus enumerati, nu detineau cod valid de TVA, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare nu poate justifica emiterea facturilor fara TVA.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu beneficiaza de scutire de TVA in conformitate cu prevederile art.133 art.143 alin(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar prin Raportul de inspectie fiscala si anexa 4 la raport, au procedat la colectarea TVA in cota de 24% pentru un numar de facturi inregistrate in evidentele contabile in perioada martie 2014- iulie 2015 aferente unei baze impozabile, rezultand TVA colectata suplimentar, avand in vedere prevederile art.137, art.140 din acelasi act normativ.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca, codurile de TVA inscrise in facturi erau valide la data emiterii facturilor catre partenerii din Comunitate iar inspectorii fiscali nu fac dovada ca la data de 18.01.2016 au solicitat Compartimentului de Schimb International din cadrul AJFP date privind codurile de inregistrare in scopuri de TVA.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au in scris in mod eronat in Decizia de impunere la pct.2.1.2 Motivul de fapt" lit.a) TVA colectata suplimentar in conditiile in care s-a colectat suplimentar TVA, suma care apare si in continutul raportului de inspectie fiscala, cap.III, pct.1, lit.a).

Societatea contestatoare sustine ca acest aspect are ca efect incalcarea de catre inspectorii fiscali a principiului legalitatii ca principiu general de conduita in administrarea creantelor fiscale, sub aspectul caracterului cert al creantei suplimentar stabilita in sarcina societatii.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126, art.128, art.129 si art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.126

*“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*



a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

-art.128

“(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

-art.129

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

-art.143

“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului Finantelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care la art.1 , prevede:

“(1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la art. 133 alin. (3) - (6) din Codul fiscal pentru stabilirea locului prestării serviciilor, iar dacă, potrivit acestor reguli, locul prestării este în România, prestatorul poate aplica o scutire de TVA prevăzută de Codul fiscal, în condițiile justificării acesteia conform prezentelor instrucțiuni, în caz contrar operațiunea fiind taxabilă.”

Potrivit prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata:

*“(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este **locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice**. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”*

Conform prevederilor pct.13 alin.(9) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

*“În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. **Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană impozabilă:***

*a) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui/denumirii și adresei aferente acestuia în conformitate cu art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată;*

*b) atunci când beneficiarul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens, și dacă prestatorul obține orice altă dovadă care demonstrează că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA, precum și dacă efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de client, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității ori a plății. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în*

*scopuri de TVA, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133 din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului. Prevederile prezentului alineat se completează cu prevederile alin. (4).”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca justificarea scutirii de taxa pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) art.143 alin.(2) și 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/ prestator sau după caz beneficiar.

Totodată se reține ca, în cazul serviciilor pentru care sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte ca beneficiarul este persoana impozabilă, locul prestării este în România.

În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate.

Se considera că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și **un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru**, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În perioada 2014-2015, SC X a emis către clienții din Germania, facturi reprezentând prestări servicii curierat, în regim de scutire. Facturile enumerate mai sus au fost înregistrate în evidențele contabile ale SC X, operațiunile fiind considerate scutite din punct de vedere al TVA.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, prin adresă, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au solicitat Compartimentului Informații fiscale din cadrul aceleiași instituții, informații din baza de date VIES în vederea verificării SC X, pentru perioada 01.11.2013-31.12.2015, informații referitoare la toate livrările/prestările de servicii intracomunitare declarate de către operatorii intracomunitari din statele membre către operatorul român, lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de către contribuabil prin declarația recapitulativă; lista livrărilor /prestărilor de servicii intracomunitare ale acestui operator către operatorii intracomunitari din alte state membre care apar ca inexistenți, invalizi, invalizi temporar (conform declarației recapitulative).

Urmare acestei solicitări, Compartimentul Informații fiscale din cadrul A.J.F.P. prin adresă au transmis raportul care conține informații primite prin sistemul VIES referitoare la livrările intracomunitare declarate de către tori contribuabilii din toate statele membre către operatorul SC X, lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de către contribuabil prin declarația recapitulativă, livrări românești suspecte.

Luând în considerare Raportul privind informații din baza de date VIES transmis de Compartimentul Informații fiscale din care rezultă că pentru serviciile intracomunitare prestate către societățile din Germania, acestea nu au detinut un cod valid de TVA pe perioada verificată, prin adresele Serviciului de inspecție fiscală persoane juridice din cadrul A.J.F.P., au solicitat Compartimentul de Schimb Internațional din cadrul A.J.F.P. verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA pentru clienții

intracomunitari mai sus enumerati, pe perioada 01.01.2014-31.07.2015, enumerand totodata facturile emise de catre SC X.

Compartimentul de Schimb International din cadrul A.J.F.P, prin adrese a transmis informatiile existente in sistemul VIES cu privire la valabilitatea codurilor de inregistrare in scopuri de TVA ale partenerilor din statele membre ai SC X din care a rezulta ca la data emiterii facturilor in cauza, clientii intracomunitari mai sus enumerati , nu detineau cod valid de TVA.

Potrivit procedurii de solicitare a verificarii valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA si a datelor de identificare ale persoanelor inregistrate in scopuri de TVA in celelalte state membre, de catre persoane inregistrate in scopuri de TVA in Romania, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1706/2006:

*“3. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:*

*a) accesând pagina de internet a Comisiei Europene, la adresa: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/en/vieshome.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm), utilizând adresa: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/VIES.htm>;*

*b) transmițând o solicitare, prin poșta electronică, la adresa/adresele menționată/menționate pe portalul A.N.A.F., utilizând: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/>;*

*c) transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.”*

Tinand cont de dispozitiile legale mai sus enuntate, se retine ca pentru operatiunile intracomunitare efectuate, prestatorul din Romania, in speta SC X avea obligatia verificarii valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA al beneficiarilor din celalalt stat membru(Germania) prin modalitatile prevazute de lege.

Deoarece codul de inregistrare in scopuri de TVA in scris in facturile emise catre clientii din Germania, nu erau valide conform informatiilor transmise de Compartimentul de Schimb International din cadrul A.J.F.P. prin adresele, se retine ca SC X trebuia sa considere acesti clientii intracomunitari (din Germania) ca persoane neimpozabile si sa taxeze din punct de vedere al TVA operatiunile facturate catre acestia.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia, codurile de TVA inscrise in facturi erau valide la data emiterii facturilor catre partenerii din Comunitate iar inspectorii fiscali nu fac dovada ca au solicitat Compartimentului de Schimb International din cadrul AJFP date privind codurile de inregistrare in scopuri de TVA, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta contrariul.

Dupa cum am aratat si mai sus, la dosarul contestatiei se afla adresele emise de Serviciului de inspectie fiscala persoane juridice din cadrul A.J.F.P. catre Compartimentul de Schimb International din cadrul A.J.F.P., prin care s-a solicitat verificarea valabilitatii codurilor de inregistrate in scopuri de TVA pentru clientii intracomunitari cu sediul in Germania.

Compartimentul de Schimb International din cadrul A.J.F.P.prin adrese a transmis informatiile existente in sistemul VIES cu privire la valabilitatea codurilor de inregistrare in scopuri de TVA ale partenerilor din statele membre ai SC X, din care a rezultat ca la data emiterii facturilor clientii intracomunitari mai sus enumerati , nu detineau cod valid de TVA.



Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii serviciilor de curierat ca fiind in Romania, in conditiile in care beneficiarii, nu au comunicat prestatorului SC X un cod valabil de TVA pe perioada verificata si au colectat suplimentar TVA asupra prestarilor de servicii in valoare totala facturate clientilor din Germania, in perioada martie 2014-ianuarie 2015, care nu au comunicat un cod valabil de TVA, in conformitate cu prevederile art.137 ai art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.137

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

-art.140

*“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

Cu privire la sustinerile societatii contestatoare potrivit carora organele de inspectie fiscala au in scris in mod eronat in Decizia de impunere, la pct.2.1.2 Motivul de fapt” lit.a) TVA colectata suplimentar in conditiile in care s-a colectat suplimentar TVA in valoare.. , suma care apare si in continutul raportului de inspectie fiscala , cap.III, pct.1, lit.a) mentionam:

Intr-adevar in Raportul de inspectie fiscala, la “Motivul de fapt” pct.a)(pag.4 din raport) organele au in scris, in mod eronat, ca TVA colectata suplimentar asupra serviciilor prestate catre clientii intracomunitari(din anexa 4 la raport) a caror coduri de inregistrare in scopuri de TVA pe perioada verificata au fost invalide este.. in conditiile in care TVA colectata asupra acestor livrari intracomunitare este de ..asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala “Constatarile fiscale”lit.a) pag.3 si Anexa 4 la Raport.

Aceasta suma a fost preluata eronat si in Decizia de impunere nr.F-MS 66/01.03.2016 , la pct.2.1.2”Motivul de fapt” 1a) .

Verificand TVA stabilita suplimentar de plata la pct.2.1.1 “Obligatii fiscale suplimentare de plata” din Decizia de impunere se constata ca TVA este corect determinata, astfel ca aceasta eroare nu a influentat TVA stabilita suplimentar de plata prin actul administrativ fiscal contestat.

In conformitate cu prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare :

*“(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.”*

La pct.1 si pct.4 al art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*“(1) Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului.[...]*

*(4) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de*



*contribuabil/plătitor, organul fiscal procedează astfel:*

*a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului/plătitorului actul de îndreptare a erorii materiale;*

*b) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale nu este întemeiată, respinge cererea printr-o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.”*

Avand in vedere ca eroarea din actul administrativ fiscal contestat nu este de natura sa atraga nulitatea actului administrativ fiscal contestat asa cum se prevede la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta eroare poate fi indreptata de organul de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. , asa cum se prevede la art.53 din Codul de procedura fiscala mai sus enuntat.

Prin aceasta greseala, eroare nu poate fi vorba ca inspectorii fiscali au incalcat principiului legalitatii , invocat de societatea contestatoare, in conditiile in care suma totala reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata a fost determinata si inregistrata corect in actul administrativ fiscal contestat.

Prin urmare argumentul societatii contestatoare este neintemeiat si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In consecinta avand in vedere cele precizate mai sus, prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata , documentele existente la dosarul contestatiei , faptul ca societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare iar argumentele prezentate de catre aceasta nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, in cauza in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge contestatia formulata de SC X ca neintemeiata cu privire la TVA, stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie, pe perioada verificata.

2.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca pentru prestarile de servicii efectuate catre E din Republica Kosovo, SC X beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care, in perioada derularii tranzactiilor, codul de inregistrare in scopuri de TVA inregistrat pe facturile emise nu apartine acestui beneficiar.**

In fapt ,urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada aprilie 2014-aprilie 2015, SC X a prestat servicii-transporturi -curierat catre E cu sediul in

Republica Kosovo(eronat au inscris Croatia) avand cod de TVA declarat DE.

Serviciile au fost prestate in baza Contractul de prestari servicii incheiat intre SC X in calitate de executant si E. cu sediul in Republica Kosovo, in calitate de comitent, care are ca obiect:

“Obiectul contractului este prestarea de servicii transporturi.Executantul preia transporturi de curierat de natura obisnuita pentru Comitent.Aceste tururi au fost de regula zilnic si vor fi calculate lunar dupa sume fixe.In acest scop Executantul va opera cu soferii sai, unde comitentul va asigura camioanele pentru transport.Pe langa asigurarea mijloacelor de transport, Comitentul va asigura si ingrijirea acestora , costurile de combustibil, reparatii precum si toate costurile de intretinere cum ar fi impozit, asigurare, etc.si va raspunde si pentru piesele uzate.In cadrul ingrijirii si reparatiilor datorate Comitentul este obligat sa utilizeze angajatii proprii si sa duca vehiculele in ateliere corespunzatoare.Pentru aceasta soferii Executantului nu vor sta la dispozitie.Executantul raspunde fata de Comitent si fata de soferi pentru siguranta in trafic a vehiculelor.”

In baza acestui contract, pe perioada verificata SC X a emis facturi catre E valoarea totala a tranzactiilor a fost de.., considerand operatiunea scutita din punct de vedere al TVA, in conformitate cu prevederile art.143 din Codul fiscal.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, prin adresa, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.au solicitat Compartimentului Informatii fiscale din cadrul aceleiasi institutii, informatii din baza de date VIES, in vederea verificarii SC X , pentru perioada 01.11.2013-31.12.2015, informatii referitoare la toate livrarile/prestarile de servicii intracomunitare declarate de catre operatorii intracomunitari din statele membre catre operatorul roman, lista neconcordantelor constatate intre informatiile raportate prin VIES si cele declarate de catre contribuabil prin declaratia recapitulativa; lista livrarilor /prestarilor de servicii intracomunitare ale acestui operator catre operatorii intracomunitari din alte state membre care apar ca inexistenti, invalizi, invalizi temporar(conform declaratiei recapitulative).

Urmare acestei solicitari, Compartimentul Informatii fiscale din cadrul A.J.F.P. prin adresa a transmis raportul care contine informatii primite prin sistemul VIES referitoare la livrarile intracomunitare declarate de catre toti contribuabilii din toate statele membre catre operatorul SC X, lista neconcordantelor constatate intre informatiile raportate prin VIES si cele declarate de catre contribuabil prin declaratia recapitulativa, livrari romanesti suspecte.

Luand in considerare Raportul privind informatii din baza de date VIES trasmitis de Compartimentul Informatii fiscale din care rezulta ca pentru serviciile intracomunitare pe cod de partener DE, din perioada 2014-2015, codul de TVA este invalid, prin adresa, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P, au solicitat aceluiasi organ fiscal sa verifice valabilitatea codurilor de inregistrare in scopuri de TVA ale partenerilor din alte state membre ai SC X, printre care si E, pe perioada 01.01.2014-31.07.2015.

Prin adresa, Biroul Informatii Fiscale comunica faptul ca “operatorul identificat prin Cod de TVA nu detine un cod valid de identificare in scopuri de TVA”

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise catre E cu sediul in Republica Kosovo, care nu au inscrise un cod valid de TVA, nu indeplinesc conditiile de scutire de taxa in conformitate cu art.133, art.143 alin(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar in baza prevederilor art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor inregistrate din aceste tranzactii.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere societatea contestatoare susține că societatea E are sediul în Republica Kosovo și nu în Croația iar codul de înregistrare fiscală, corect, atribuit societății beneficiare de autoritățile Republicii Kosovo.

Societatea contestatoare consideră că în speta sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal raportate la prevederile art.133 alin.(2) din Cod și prevederile art.159<sup>1</sup> alin.(8) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.126, art.128, art.129 și art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată, care dispun:

-art.126

*“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

-art.128

*“(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”*

-art.129

*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”*

-art.143

*“(1) Sunt scutite de taxă:[...]*

*c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimurile ori situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. A);”*

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care la art.1 , prevede:

*“(1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.*

(2) *Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la art. 133 alin. (3) - (6) din Codul fiscal pentru stabilirea locului prestării serviciilor, iar dacă, potrivit acestor reguli, locul prestării este în România, prestatorul poate aplica o scutire de TVA prevăzută de Codul fiscal, în condițiile justificării acesteia conform prezentelor instrucțiuni, în caz contrar operațiunea fiind taxabilă.[...]*

-art.4

(1) *Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri.*

(2) *Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal, și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:*

*a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal;*

*b) contractul încheiat cu beneficiarul;*

*c) documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;*

*d) documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate.”*

Potrivit prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata:

“(2) *Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este **locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice**. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința*



obișnuită.”

În cauza în speta fiind vorba de servicii prestate către E cu sediul în Republica Kosovo, sunt aplicabile prevederile pct.13 alin.(8) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, potrivit cărora:

*“(8) Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Comunității sau, după caz, prestate de prestatori stabiliți în afara Comunității către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 153 și 153<sup>1</sup> din Codul fiscal.”*

La pct.13 alin.(9) din același act normativ se prevede:

*“În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. **Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană impozabilă:***

*a) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui/denumirii și adresei aferente acestuia în conformitate cu art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată;*

*b) atunci când beneficiarul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens, și dacă prestatorul obține orice altă dovadă care demonstrează că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA, precum și dacă efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de client, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității ori a plății. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un*



*client stabilit în Comunitate are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133 din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului. Prevederile prezentului alineat se completează cu prevederile alin. (4).”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca justificarea scutirii de taxa pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) art.143 alin.(2) și 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/ prestator sau după caz beneficiar.

Totodată se reține ca, în cazul serviciilor pentru care sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte ca beneficiarul este persoana impozabilă, locul prestării este în România.

Din prevederile legale enunțate se reține ca serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Comunității urmează aceleși reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu dar nu implică obligația referitoare la declararea în declarația recapitulativă conform prevederilor art.156<sup>4</sup> din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau beneficiază de scutire de taxa.

Se reține ca în cazul prestării de servicii de către o persoană impozabilă stabilită în România către beneficiar persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate.

Se consideră ca această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și **un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru**, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA.

Se reține astfel ca pentru serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Comunității, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este persoana impozabilă, stabilită în afara Comunității, această condiție fiind îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Prestările de servicii facturate de SC X către E din Republica Kosovo au fost efectuate în perioada aprilie 2014-aprilie 2015, în baza Contractului de prestări servicii încheiat între SC X în calitate de executant și E cu sediul în Republica Kosovo, în calitate de comitent.

În baza acestui contract, pe perioada verificată SC X a emis facturi către E, considerând operațiunea scutită din punct de vedere al TVA în conformitate cu prevederile art.143 din Codul fiscal. Codul de înregistrare în scopuri de TVA înscris pe facturile emise către această societate este DE.. (prefixul DE aparținând Germaniei).

Codul de înregistrare în scopuri de TVA este înscris de societate și în jurnalele de vânzări.

Totodată, din documentele existente la dosarul contestației se reține ca societatea

contestatoare a in scris si de pus la organul fiscal teritorial Declaratiile recapitulative privind livrarile/achizitiile/ prestarile intracomunitare (D390) avand inscrise urmatoarele informatii: la coloana "Tara" -DE; la coloana "cod operator" , la coloana "Denumire operator intracomunitar" E, aplicand acestor operatiuni tratamentul fiscal ce se impune tranzactiilor intracomunitare intre societati impozabile detinatoare de coduri valide de TVA.

Se retine ca prin adresa, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au solicitat Compartimentului Informatii fiscale din cadrul aceleiasi institutii informatii din baza de date VIES in vederea verificarii SC X , pentru perioada 01.11.2013-31.12.2015, informatii referitoare la toate livrarile/prestarile de servicii intracomunitare declarate de catre operatorii intracomunitari din statele membre catre operatorul roman, lista neconcordanțelor constatate intre informatiile raportate prin VIES si cele declarate de catre contribuabil prin declaratia recapitulativa; lista livrarilor /prestarilor de servicii intracomunitare ale acestui operator catre operatorii intracomunitari din alte state membre care apar ca inexistenti, invalizi, invalizi temporar(conform declaratiei recapitulative).

Compartimentul Informatii Fiscale din cadrul A.J.F.P. prin adresa a transmis raportul care contine informatii primite prin sistemul VIES referitoare la livrarile intracomunitare declarate de catre toti contribuabilii din toate statele membre catre operatorul SC X, lista neconcordanțelor constatate intre informatiile raportate prin VIES si cele declarate de catre contribuabil prin declaratia recapitulativa, livrari romanesti suspecte.

Avand in vedere Raportul privind informatii din baza de date VIES trasmitis de Compartimentul Informatii Fiscale din care rezulta ca pentru serviciile intracomunitare pe cod de partener DE, din perioada 2014-2015, codul de TVA este invalid, prin adresa, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., au solicitat aceluiasi organ fiscal sa verifice valabilitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA in scris in documentele intocmite si cuprins in declaratiile (D390) de SC X pentru beneficiarul E.

Prin adresa, Biroul Informatii Fiscale comunica faptul ca "operatorul identificat prin Cod de TVA nu detine un cod valid de inregistrare in scopuri de TVA"

Se retine astfel ca facturile reprezentand contravaloare prestari servicii -transport emise de SC X catre beneficiarul E din Republica Kosovo, nu contin coduri valabile de inregistrare in scopuri de TVA, atribuite de autoritatile competente din Republica Kosovo, iar societatea contestatoare nu poate beneficia de scutire la TVA pentru serviciile prestate catre beneficiarul E din Republica Kosovo, cod de inregistrare in scopuri de TVA, care s-a dovedit a fi un cod invalid de TVA .

Se retine ca beneficiarul E din Republica Kosovo a transmis SC X un cod invalid de TVA iar societatea prestatoare nu poate dovedi ca beneficiarul este persoana impozabila , stabilita in afara Comunitatii.

Mai mult, societatea contestatoare a in scris codul de TVA-(prefixul DE apartinand Germaniei) , pe facturi , jurnalul de vanzari , in Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare formular D 390 VIES, considerand operatiunile ca fiind intracomunitare , in conditiile in care Contractul de prestari servicii este incheiat intre SC X in calitate de executant si E. cu sediul in Republica Kosovo, tara care nu se afla in Uniunea Europeana.

Conform prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca serviciile prestate de prestatori stabiliti în Romania catre beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliti în afara Comunitatii, nu se declara în declaratia recapitulativa, conform prevederilor art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, indiferent daca sunt taxabile sau daca beneficiaza de scutire de taxa.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia E are sediul in Republica Kosovo si

nu Croatia este reala, iar organele de inspectie fiscala recunosc faptul ca din eroare a scris in actul administrativ fiscal Croatia in loc de Kosovo.

Aceasta reprezinta o eroare care poate fi indreptata de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare anterior citate la pct.1 din considerentele prezentei decizii si nu reprezinta motiv de nulitate a actului administrativ fiscal.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia codul de inregistrare fiscala, corect, atribuit societatii beneficiare de autoritatile Republicii Kosovo este.. fara prefixul DE nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece dupa cum am aratat si mai sus si rezulta si din documentele existente la dosarul contestatiei, SC X a in scris codul de TVA- DE(prefixul DE apartinand Germaniei) , pe facturi , jurnalul de vanzari , in Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare formular D 390 VIES, considerand operatiunile ca fiind intracomunitare, in conditiile in care **serviciile au fost facturate catre E cu sediul in Republica Kosovo, stat care nu se afla in Comunitate.**

Daca din eroare , SC X a in scris codul de TVA DE, in facturi, jurnale de vanzari si a declarat operatiunea in speta ca fiind intracomunitara, prestata catre un beneficiar din Germania, aceasta avea posibilitatea de a corecta documentele in conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia ,:

*“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

*b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.[...]*

Totodata la pct.81<sup>2</sup> din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se prevede:

*“(1) În sensul prevederilor art. 159 alin. (1) din Codul fiscal, documentul care ține loc de factură este documentul emis pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în conformitate cu obligațiile impuse de un acord ori tratat la care România este parte, care conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.*

*(2) În situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143, 144 sau 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, potrivit art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate.”*

La art.1 din Ordinul ministrului Finantelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile

prevazute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) si art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.1, se prevede:

*“(8) Dacă inspectia fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

*(9) Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni. Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală.”*

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate, SC X avea posibilitatea sa corecteze informatiile inscrise eronat in facturile emise catre beneficiarul E din Republica Kosovo precum si jurnalele de vanzari.

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente respectiv facturile de corectie transmise beneficiarului , care sa contina informatiile la care face referire in contestatia formulata.

De altfel, SC X in contestatia formulata invoca prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sa nu prezinta dovezi in sustinerea contestatiei.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate scutirea de taxa pentru prestarile de servicii inclusiv transportul se justifica de catre prestator, **cu factura fiscala care contine codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de beneficiar, cod valabil de înregistrare in scopuri de TVA atribuit de autoritatile competente din statul respectiv**, precum si contractul incheiat cu beneficiarul, documente specifice de transport, documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate catre beneficiarul in scris pe factura.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare :

*“(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

In aceste conditii argumentul societatii contestatoare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Astfel,se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii serviciilor de transport curierat ca fiind in Romania, in conditiile in care codul de inregistrare in scopuri de TVA al beneficiarului E , in scris de societatea contestatoare in facturile emise catre acesta , nu este valabil pe perioada verificata si au colectat TVA suplimentara asupra bazei impozabile , in conformitate cu prevederile art.137 ai art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.137

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la*

lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

-art.140

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

În consecința având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare pe perioada verificată, documentele existente la dosarul contestației, faptul că societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare iar argumentele prezentate de către aceasta nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în cauză în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

și se va respinge contestația formulată de SC X ca neîntemeiată cu privire la TVA, stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție, pe perioada verificată.

**3.Cu privire la TVA nedeductibilă, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității TVA aferente achiziției de bunuri și servicii în condițiile în care societatea contestatoare nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, SC X, în baza facturii a achiziționat un televizor; în baza acestei facturi societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală, urmând verificării au constatat că televizorul achiziționat nu este destinat activității societății.

De asemenea, în baza facturii reprezentând „înscrisurarea autovehiculelor”, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, deși în luna decembrie 2013, în baza unei facturi emisă de aceeași societate, SC X beneficiază de aceleași servicii - înscrisurarea autovehiculelor - iar societatea în această perioadă deține un singur autoturism.

Întrucât societatea nu a făcut dovada că achizițiile de bunuri sunt destinate activității societății, organele de inspecție fiscale au respins la deductibilitate TVA în conformitate cu prevederile art 145, alin (2), lita) din Codul fiscal.



În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatoare susține că televizorul achiziționat este utilizat exclusiv pentru desfășurarea activității de bază a societății, fiind suportul pe care li se prezintă angajaților societății rutele de transport cu principalele destinații privind ridicarea și predarea coletelor transportate și indicarea exactă a locațiilor de ridicare și/sau predare a coletelor aparținând clienților majori/fideli.

Cu privire la achiziția serviciilor de înregistrare autovehicule, societatea susține că argumentul respingerii la deductibilitate a TVA aferentă acestei achiziții, raportând pluralul autovehiculelor la numărul efectiv al autovehiculelor înregistrate în evidențele contabile ale societății este eronat deoarece utilizarea pluralului autovehicule în textul facturii nu face altceva decât să individualizeze serviciu de care aceasta a beneficiat și nicidecum nu se referă la numărul de autovehicule înregistrate.

În cauza în speță, sunt aplicabile prevederile art.127, art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

-art.127

*"(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."*

-art.145

*"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;"*

-art.146

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;"*

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. "*

Potrivit prevederilor legale, condițiile și formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt prevăzute la art.145 - 147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Televizorul a fost achizitionat de catre societate , in baza facturii..pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca atat domiciliul fiscal al societatii cat si domiciliul administratorului societatii, se afla la aceeasi adresa.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca la aceasta adresa nu se afla amenajat un birou, sala de sedinta unde sa se desfasoare prezentarile specificate in contestatia formulata de catre societate.

Mai mult, din discutiile purtate cu reprezentantul legal al societatii organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea SC X se desfasoara exclusiv in Germania.

In conditiile in care societatea contestatoare nu face dovada ca televizorul achizitionat este destinat desfasurarii activitatii societatii iar din constatările organelor de inspectie fiscala rezulta ca la domiciliul fiscal al societatii nu este amenajat un birou, sala de sedinta in care sa functioneze televizorul in cauza se retine ca bunul achizitionat nu este destinat realizarii de operatiuni taxabile, in speta nefiind indeplinita conditia de fond.

In ceea ce priveste TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturii, reprezentand „ inscriptionarea autovehiculelor” din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca acest serviciu a fost facturat si in luna decembrie 2013 , in conditiile in care in patrimoniul societatii, pe perioada verificata, se afla inregistrat un singur autoturism.

Mentionam ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente(deviz de lucrari, situatie de lucrari) din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv asupra autoturismului detinut de societate , in conditiile in care asupra aceluiasi autoturism au fost executate aceleasi operatiuni respectiv “inscriptionare autovehicule”.

Argumentul societatii potrivit caruia organele de inspectie fiscala societatea au respins la deductibilitate TVA aferenta acestei achizitii , raportand pluralul autovehiculelor la numarul efectiv al autovehiculelor inregistrate in evidentele contabile ale societatii, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care s-a constatat ca societatea detine un singur autoturism in patrimoniul pentru care societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli si TVA deductibila cu “Inscriptionare autovehicule” respectiv in luna decembrie 2013 prin factura emisa de SC O si luna ianuarie 2014 cu factura emisa de acelasi prestator.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala; societatea contestatoare nu a prezentat documente (deviz de lucrari, situatii de lucrari) din care sa rezulte ca serviciile facturate de SC O in luna decembrie 2013 respectiv luna ianuarie 2014 au fost efectuate asupra autoturismului detinut de societate in patrimoniu pe aceasta perioada si care este utilizat in scopul obtinerii de operatiuni taxabile asa cum prevede legea.

Potrivit prevederilor art. art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si

demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a( in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea **sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar in cauza in speta nu s-a demonstrat acest lucru.**

Simpla prezentare a facturilor de achizitie a televizorului si a prestarilor de servicii constand in "inscripționare autovehicule" emise de furnizori, nu asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA , in conditiile in care SC X nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala se retine ca TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizori si pentru care nu s-a putut stabili realitatea ori utilitatea bunurilor si serviciilor facturate respectiv daca bunurile si serviciile au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile , nu este deductibila fiscal, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

In conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

*"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."*

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul prevederilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.