

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 302 din 16.09.2008 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC VX SRL**, cu sediul
in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /08.09.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. /08.09.2008, inregistrata sub nr. /08.09.2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC VX SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. /27.08.2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/31.07.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyyyy/31.07.2008, comunicata sub semnatura de primire in data de2008.

SC VX SRL contesta suma de R lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in urma inspectiei fiscale.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC VX SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC VX SRL, pentru perioada 01.04.2008-30.06.2008, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare aferente lunilor mai si iunie 2008.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyyyy/31.07.2008, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/31.07.2008, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de A lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de R lei.

II. Prin contestatia formulata SC VX SRL sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat eronat si in interes propriu definitia persoanei impozabile din punct de vedere al TVA, considerand ca lipsa codului de TVA pentru clientul C din Marea Britanie o obliga la colectarea TVA pentru serviciile de telecomunicatii prestate.

Totusi, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal da o alta definitie pentru persoana impozabila, definitie in care clientul se incadreaza perfect, iar locul prestarii pentru serviciile de telecomunicatii este locul unde stabilit clientul sau are un sediu fix in Comunitate.

In concluzie, SC VX SRL solicita anulara deciziei de impunere pentru aceasta suma si invoca in sustinerea contestatiei prevederile art. 125, art. 127 si art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 10 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca, in cadrul unor prestari de servicii de telecomunicatii catre un client extern care nu are un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, locul prestarii este in Romania, unde este stabilit sediul prestatorului, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca respectivul client este o persoana impozabila actionand ca atare si daca are intr-adevar sediul fix sau este stabilit intr-o tara alta din Comunitate decat Romania.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/31.07.2008, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de R lei, prin colectarea TVA pentru serviciile de telecomunicatii prestate clientului din Marea Britanie - C.

In raportul de inspectie fiscala nr. yyyyyy/31.07.2008 organele fiscale mentioneaza ca, prin adresa nr./29.07.2008, Compartimentul de schimb international de informatii a comunicat invaliditatea codului de inregistrare in scopuri de TVA al clientului din Marea Britanie - C (cod GB.....). In consecinta, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca SC VX SRL a prestat, in perioada 01.04.2008-30.06.2008, clientului strain servicii telefonice (trafic) emitand facturi externe fara TVA, prin nerespectarea prevederilor art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 10 din Codul fiscal, intrucat C are statutul de societate neplatitoare de TVA (neimpozabila din punct de vedere al TVA).

In drept, potrivit art. 125¹, art. 126, art. 127, art. 133 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum au fost modificate si completate incepand cu data de 1 ianuarie 2007, prin transpunerea directivelor comunitare in materie de TVA:

"Art. 125¹. - (1) **In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:**

8. **codul de inregistrare in scopuri de TVA reprezinta codul** prevazut la art. 154 alin. (1), **atribuit de catre autoritatile competente din Romania persoanelor care au obligatia sa se inregistreze conform art. 153 sau 153¹, sau un cod de inregistrare similar, atribuit de autoritatile competente dintr-un alt stat membru;**

18. **persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;**

19. persoana juridica neimpozabila reprezinta persoana, alta decat persoana fizica, care nu este persoana impozabila, in sensul art. 127 alin. (1);

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

(2) In intelesul prezentului titlu:

a) **o persoana impozabila are un sediu fix in Romania** daca dispune in Romania de suficiente resurse tehnice si umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si/sau prestari de servicii impozabile;

b) o persoana impozabila este stabilita in Romania in cazul in care sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

1. persoana impozabila are in Romania un sediu central, o sucursala, o fabrica, un atelier, o agentie, un birou, un birou de vanzari sau cumparari, un depozit sau orice alta structura fixa, cu exceptia santierelor de constructii;

2. structura este condusa de o persoana imputernicita sa angajeze persoana impozabila in relatiile cu clientii si furnizorii;

3. persoana care angajeaza persoana impozabila in relatiile cu clientii si furnizorii sa fie imputernicita sa efectueze achizitii, importuri, livrari de bunuri si prestari pentru persoana impozabila;

4. obiectul de activitate al structurii respective sa fie livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, conform prezentului titlu.

Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b) *operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere*, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144¹;

c) *operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere*, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141;

d) *importuri si achizitii intracomunitare*, scutite de taxa, conform art. 142;

e) *operatiuni* prevazute la lit. a)-c), care sunt scutite fara drept de deducere, fiind efectuate de intreprinderile mici care aplica regimul special de scutire prevazut la art. 152, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii.

Art. 127. - (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Art. 133. - (1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

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

g) locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix in afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionand ca atare, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul, in cazul urmatoarelor servicii:

10. telecomunicatiile. Sunt considerate servicii de telecomunicatii serviciile avand ca obiect transmiterea, emiterea si receptia de semnale, inscrisuri, imagini si sunete sau informatii

de orice natura, prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau receptii. Serviciile de telecomunicatii cuprind, de asemenea, si furnizarea accesului la reseaua mondiala de informatii. In cazul in care serviciile de telecomunicatii sunt prestate de catre o persoana stabilita in afara Comunitatii sau care are un sediu fix in afara Comunitatii de la care serviciile sunt prestate, catre o persoana neimpozabila care este stabilita, are domiciliul stabil sau resedinta obisnuita in Comunitate, se considera ca prestarea are loc in Romania, daca serviciile au fost efectiv utilizate in Romania;

Art. 153. - (1) **Persoana impozabila** care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica **operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere** trebuie sa solicite **inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza (...).

(2) Prevederile alin. (1) se aplica si pentru persoana impozabila care:

a) efectueaza operatiuni in afara Romaniei care dau drept de deducere a taxei, conform art. 145 alin. (2) lit. b);

b) efectueaza operatiuni scutite de taxa si opteaza pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3)".

Din dispozitiile legale precitate reiese ca, in cazul prestarilor de servicii de telecomunicatii, locul prestarii este considerat a fi locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie o persoana impozabila actionand ca atare, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul.

Fiind o exceptie de la regula generala, pentru ca ea sa se aplice este necesara indeplinirea conditiilor anume stabilite pentru aplicarea exceptiei, si anume:

- clientul sa fie o persoana impozabila actionand ca atare;

- clientul sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul.

Ca atare, pentru ca locul prestarii serviciilor de telecomunicatii sa se "mute" de la sediul clientului la sediul prestatorului, aplicandu-se regula generala, este obligatoriu sa nu fie indeplinita cel putin una din cele conditii cumulative prevazute de exceptia de la regula generala.

In speta, din documentatia existenta rezulta ca organele de inspectie fiscala au taxat serviciile prestate de SC VX SRL catre clientul C si au colectat TVA aferenta, considerand ca aceste servicii se supun regulii generale si se taxeaza in Romania, unde este stabilit sediul prestatorului SC VX SRL, intrucat clientul strain nu este persoana impozabila, neavand statutul de societate platitoare de TVA.

Din prevederile legale anterior citate, rezulta ca persoana impozabila este orice persoana sau entitate capabila sa desfasoare o activitate economica, din care rezulta livrari de bunuri si prestari de servicii care fac obiectul operatiunilor impozabile, respectiv operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere, importuri, achizitii intracomunitare si operatiuni realizate de intreprinderile mici. In acelasi timp, persoanele inregistrate in scopuri de TVA sunt acele persoane impozabile care realizeaza operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite de TVA, dar pentru care exista posibilitatea taxarii (inregistrate normal conform art. 153 din Codul fiscal), la care se adauga persoanele impozabile neinregistrate si persoanele juridice neimpozabile care realizeaza achizitii intracomunitare nescutite de taxa (inregistrate special conform art. 153¹ din Codul fiscal).

Se retine ca relatia dintre persoanele impozabile si persoanele inregistrate in scopuri de TVA nu este nici macar una de la intreg la parte, iar sferile celor doua categorii de persoane se intrepatrund, fara sa se suprapuna, in conditiile in care:

- exista anumite categorii de persoane impozabile care realizeaza operatiuni impozabile, dar pentru care legea interzice in mod expres inregistrarea in scopuri de TVA (pct. 66 alin. 7 din Normele metodologice date in aplicarea art. 153 din Codul fiscal), cum sunt persoanele impozabile care realizeaza exclusiv operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere (scoli, spitale, etc.);

- exista persoane juridice neimpozabile (care nu desfasoara activitati economice), dar care sunt obligate sa se inregistreze special in scopuri de TVA conform art. 153¹ din Codul fiscal (instituti publice care realizeaza achizitii intracomunitare supuse TVA);

- exista persoanele fizice care nu desfasoara activitati economice, dar care pot deveni ocazional persoane impozabile pentru achizitiile intracomunitare de mijloace de transport noi.

Prin urmare, taxarea serviciilor de telecomunicatii prestate de SC VX SRL, pe motiv ca clientul C nu este persoana impozabila este vadit eronata, organele de inspectie fiscala ***confundand notiunea de persoana impozabila, in intelesul taxei pe valoarea adaugata, cu notiunea de persoana inregistrata in scopuri de TVA (platitor de TVA, contribuabil).***

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In raportul de inspectie fiscala nr. yyyyyy/31.07.2008 organele fiscale s-au limitat sa constate invaliditatea codului de inregistrare in scopuri de TVA al clientului din Marea Britanie - C (cod GB.....), *fara sa procedeze la analiza concreta a celor doua conditii anume prevazute de legea fiscala pentru stabilirea locului prestarii la sediul clientului*, respectiv daca respectivul client este persoana impozabila actionand ca atare si daca are intr-adevar sediul fix sau este stabilit intr-o tara alta din Comunitate decat Romania, asa cum sunt definite la art. 125¹ alin. (2) lit. a) si b) din Codul fiscal. Totodata, se retine ca nici SC VX SRL nu a depus in sustinerea contestatiei acte sau documente care sa demonstreze ca clientul sau este o persoana impozabila cu sediul fix sau stabilita in Marea Britanie (certificat de inregistrare fiscala eliberata de autoritatile fiscale britanice, certificat de inmatriculare din registrul companiilor, contractul incheiat intre parti, alte documente din care sa rezulte sediul efectiv al clientului etc.), simpla afirmatie ca este vorba de un persoana juridica corect inregistrata in Marea Britanie nefiind suficienta.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"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**"*.

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"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"*.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/31.07.2008 pentru taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **R lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza indeplinirii conditiilor referitoare la calitatea de persoana impozabila a clientului strain si la existenta unui sediu fix sau a stabilirii clientului intr-o alta tara din Comunitate decat Romania*.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 125¹ alin. (1) pct. 8, 18, 19, 20 si alin. (2) lit. a) si b), art. 126 alin. (1) si (9), art. 127 alin. (1) si (2), art. 133 alin. (1) si (2) lit. g) pct. 10 si art. 153 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/31.07.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **R lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.