

DECIZIA nr.9893

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice - Serviciul Solutionare Contestatii, a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice, prin adresa, înregistrata la D.G.R.F.P. , cu privire la contestatia formulata de PF.

Contestatia a fost formulata impotriva obligatiilor fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma totala, care se compune din:

- TVA;
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Avand în vedere prevederile art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, în vigoare începând cu 01.01.2016, potrivit căroră "(1) Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia în vigoare", prezenta contestatie va fi solutionata în baza normelor legale în vigoare la data cand s-a nascut dreptul contestatorului la actiune.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul conterstatiei si de data depunerii contestatiei la posta, conform plicului existent la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de PF.

I. PF, prin avocat, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilului obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA colectata suplimentar asupra veniturilor incasate de la clientii nerezidenti si accesorii aferente.

Contestatorul arata ca principala activitate consta in prestarea de servicii IT la distanta (programare, dezvoltare, software,web, design, grafica etc)catre beneficiari nerezidenti (clienti din SUA , clienti cu sediul in statele membre ale Uniunii Europene) iar munca este remunerata pe baza de tarif orar iar in unele cazuri punctuale pe baza de pret global negociat per proiect; comunicarea cu clientii nerezidenti s-a desfasurat exclusiv prin mijloace electronice:e-mail, aplicatii chat, aplicatia software dezvoltata special pentru gestionarea relatiei cu clientii aflati la distanta.

Contestatorul sustine ca detine documentele privind serviciile prestate catre clientii externi acestea fiind stocate electronic in aplicatia de gestiune a serviciilor prestate iar organele de inspectie fiscala au refuzat sa le analizeze si sa le dea valoare juridica, pretinzand fara temei ca nu ar indeplini conditiile de forma.In masura in care comertul electronic de bunuri si servicii este reglementat la nivel national si comunitar , o asemenea discriminare între documentele clasice pe suport de hartie si cele electronice este vadit

nelegala.

In contestatiei formulata, contestatorul sustine ca , toate serviciile prestate in perioada supusa inspectiei fiscale , in beneficiul clientilor nerezidenti comunitari care au comunicat coduri de TVA valabile si necomunitari din SUA si Canada , sunt scutite de TVA in temeiul art.126 alin.(1) lit.b) coroborat cu art.133 alin.(2) si art.133 alin.(5) lit.e) pct.5 si pct.11 din Codul fiscal , aceste dispozitii legale calificand locul prestarii serviciilor ca fiind sediul beneficiarului nerezident.

Contestatorul considera ca in mod eronat , organele de inspectie fiscala, au retinut in raportul de inspectie fiscala ca temeiul scutirii de TVA al tranzactiilor in discutie este art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal care se refera exclusiv la "prestari de servicii inclusiv transportul si serviciile accesorii transportului , altele decat cele prevazute la art.141 legate direct de exportul de bunuri"; sustine ca nu a furnizat niciodata servicii conexe sau accesorii exportului.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, contestatorul solicita admiterea contestatiei si recunosterea caracterului de tranzactii scutite de TVA al tuturor serviciilor prestate in beneficiul clientilor nerezidenti in temeiul art.126 alin.(1) lit.b) coroborat cu art.133 alin.(2) si art.133 alin.(5) lit.e) pct.5 si pct.11 din Codul fiscal precum si anulara actului administrativ fiscal contestat cu privire la TVA.

Anexeaza in sustinerea cauzei:

-Anexa 2.1 care reprezinta pagina din Aplicatie prin care clientii sunt informati cu privire la conditiile de utilizare a serviciilor, precum si cu privire la politica de confidentialitate.Prin continuarea utilizarii Aplicatiei beneficiarii declara ca isi insusesc si accepta expres acesti termeni si conditii.

-Anexa 1.2 care reprezinta mesajul e-mail prin care, la finalul fiecarei saptamani clientii sunt instiintati ca trebuie sa intre in Aplicatie, sa verifice orele lucrate / rapoartele de timp lucrat si sa plateasca facturile aferente.

Anexa 2.3 care reprezinta prima pagina pe care clientii o vizualizeaza la intrarea in Aplicatie, cu datele sale de identificare (nume sau denumire, adresa e-mail, telefon, website, etc.) si rapoarte de lucru zilnice; sustine ca, toti clientii au datele de identificare completate -atat in Aplicatie cat si in cuprinsul contractelor semnate cu acestia, ceea ce face usoara identificarea si confirmarea existentei lor ca entitati de drept privat nerezidente.

Anexa 2.4 care reprezinta pagina Aplicatiei din care clientii pot accesa lista cu proiecte realizate in beneficiul lor, fie active (in curs de lucru), fie finalizate, impreuna cu numarul de ore alocat fiecarui proiect si costul aferent.

Anexa 2.5 care reprezinta pagina Aplicatiei din care clientii pot vizualiza detaliile si lista de sarcini aferente fiecarui proiect in parte.

Anexa 2.6 care reprezinta pagina Aplicatiei din care clientii pot accesa rapoartele de timp lucrat aferente fiecarei sarcini in parte, precum si capturi de ecran realizate in timpul prestarii serviciului respectiv.

Anexa 2.7 care reprezinta pagina Aplicatiei din care clientul poate genera rapoarte lunare ale timpului lucrat, impreuna cu costul (in USD) aferent fiecarei sarcini, grupate de date calendaristice sau pe proiect.

Anexa 2.8 care reprezinta pagina Aplicatiei din care clientii pot vizualiza lista de facturi emise si statutul acestora (platite, neplatite, platite partial sau anulate de emitent). Facturile respective sunt platite prin virament in contul bancar al contestatorului sau prin sistemul de plati electronice PayPal.

Anexa 2.9 care reprezinta pagina Aplicatiei din care clientii pot plati facturile direct din Aplicatie prin sistemul de plati electronice PayPal.

Anexa 2.10 care reprezinta prezentarea pe care clientii o urmaresc pentru a fi

instruiti in vederea utilizarii Aplicatiei in vederea gestionarii eficiente a proiectelor (lucrarilor comandate), a rapoartelor de lucru indicand timpii lucrati si a platilor aferente acestor timp.

Anexele 3-21 -reprezinta contractele-tip incheiate cu toti clientii; la acestea a atasat unde a fost cazul, extras din aplicatia VIES dovedind codurile de TVA si date de identificare care atesta localizarea sediului.

Anexele 22.1 si 22.2 reprezinta traducerea contractului de prestari de servicii incheiat cu beneficiarul Upwork Global Inc. (anexa 21) si respectiv traducerea unui model de confirmare a receptiei lucrarilor de catre acest beneficiar.

Anexele 23.1. 23.2 si 23.3 reprezinta traducerea contractului-tip de prestari de servicii pus la dispozitia clientilor , a modelului de act aditional de modificare a tarifului orar si a modelului de act aditional de incetare raporturi contractuale.

Anexa 24 reprezinta lista tuturor clientilor de la infiintare si pana in prezent;Contrar mentiunilor din raportul de inspectie fiscala, toti clientii au date de identificare complete.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA, dobanzi si penalitati de intarziere.

PF contesta partial Decizia de impunere si anume:

-TVA

-dobanzi aferente TVA de plata

-penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

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 contribuabil, rezulta:

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, PF a depasit plafonul de scutire de TVA respectiv suma de 65.000 euro prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in luna mai 2013 cand a inregistrat o cifra de afaceri superioara plafonului in baza facturilor emise clientilor din U.E. si din afara spatiului comunitar.

In conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.06.2013 si sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2013; contribuabilul s-a inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.03.2015 , dupa cum rezulta din Certificatul de inregistrare in scopuri de TVA, existent in copie la dosarul contestatiei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile inregistrate in evidentele contabile de catre contribuabil provin din prestari servicii constand in repararea de calculatoare si echipamente periferice precum si din prestari servicii dezvoltare WEB iar in baza facturilor emise catre clientii din Uniunea Europeana precum si SUA, pe perioada verificata a inregistrat venituri totale de...

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca , in timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documente suficiente care sa confere o convingere rezonabila ca prestarile de servicii facturate au fost efectiv prestate respectiv nu au fost prezentate rapoarte de lucru, procese verbale de predare primire sau alte documente confirmate de beneficiari -contracte si comenzi intr-o forma acceptabila din punct de vedere al continutului documentului, nu au fost prezentate dovezi ale finalizarii lucrarilor; nici contractele -comenzile electronice nu au o forma si un fond care sa confere toate elementele in aplicarea scutirii de TVA.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca PF nu detine toate

documentele justificative care sa permita aplicarea scutirii de TVA pentru prestarile de servicii intracomunitare si pentru prestarile catre terti din afara UE , nefacand dovada privind locul prestarii in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) , alin.(3) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.143 alin.(1) si (3) din acelasi act normativ precum si prevederile OMFP nr.2222/2006

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii ca fiind locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice respectiv in Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(3) din Codul fiscal iar in temeiul prevederilor art.134¹,art.134², art.137, art.140 din acelasi act normativ au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise catre clientii din Uniunea Europeana precum si SUA.

Dupa cum am aratat si mai sus contribuabilul contesta partial actul administrativ fiscal contestat respectiv TVA si accesorii aferente.

Aferent TVA de plata, pe perioada 25.10.2013-12.08.2015 organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

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: 01.07.2013-31.05.2015

Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii 2, se poate pronunta asupra TVA, colectata suplimentar aferent veniturilor realizate din prestarile de servicii facturate clientilor din Comunitatea Europeana si afara Comunitatii Europene in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat locul prestarii serviciilor iar la dosarul contestatiei au fost depuse documente noi in sustinerea cauzei , neanalizate de organele de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca PF, a depasit plafonul de scutire de TVA respectiv suma de 65.000 euro prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in luna mai 2013 cand a inregistrat o cifra de afaceri superioara plafonului, in baza facturilor emise clientilor din Comunitatea Europeana si din afara spatiului comunitar.

In conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.06.2013 si sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2013; contribuabilul s-a inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.03.2015 , dupa cum rezulta din Certificatul de inregistrare in scopuri de TVA, existent in copie la dosarul contestatiei.

Veniturile inregistrate in evidentele contabile de catre contribuabil provin din prestari servicii respectiv repararea de calculatoare si echipamente periferice, dezvoltare WEB iar in baza facturilor emise clientilor din Comunitatea Europeana precum si din afara Comunitatii.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, in timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documente suficiente care sa confere o

convingere rezonabila ca prestarile de servicii facturate au fost efectiv prestate respectiv nu au fost prezentate rapoarte de lucru, procese verbale de predare primire sau alte documente confirmate de beneficiari -contracte si comenzi intr-o forma acceptabila din punct de vedere al continutului documentului, nu au fost prezentate dovezi ale finalizarii lucrarilor; nici contractele -comenzile electronice nu au o forma si un fond care sa confere toate elementele in aplicarea scutirii de TVA.

Astfel, ca organele de inspectie fiscala au constatat ca PF nu detine toate documentele justificative care sa permita aplicarea scutirii de TVA pentru prestarile de servicii intracomunitare si pentru prestarile catre terti din afara UE , in conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) si (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si Ordinul 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.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au considerat ca locul prestarii serviciilor ca fiind in Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar persoana obligata la plata TVA este PF , in conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) din acelasi act normativ.

In temeiul art.126 alin.(1) coroborat cu prevederile art.129, art.137 si art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aplicand cota de 24% asupra sumei reprezentand contravaloare servicii furnizate pe cale electronica.

In contestatia formulata, referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra bazei impozabile, contestatorul sustine ca detine documentele privind serviciile prestate catre clientii externi acestea fiind stocate electronic in aplicatia de gestiune a serviciilor prestate iar organele de inspectie fiscala au refuzat sa le analizeze si sa le dea valoare juridica, pretinzand fara temei ca nu ar indeplini conditiile de forma.

In contestatia formulata, contestatorul sustine ca , toate serviciile prestate in perioada supusa inspectiei fiscale , in beneficiul clientilor nerezidenti comunitari care au comunicat coduri de TVA valabile si necomunitari din SUA si Canada , sunt scutite de TVA in temeiul art.126 alin.(1) lit.b) coroborat cu art.133 alin.(2) si art.133 alin.(5) lit.e) pct.5 si pct.11 din Codul fiscal , aceste dispozitii legale calificand locul prestarii serviciilor ca fiind sediul beneficiarului nerezident; considera ca in mod eronat , organele de inspectie fiscala, au retinut in raportul de inspectie fiscala ca temeiul scutirii de TVA al tranzactiilor in discutie este art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal care se refera exclusiv la "prestari de servicii inclusiv transportul si serviciile accesorii transportului , altele decat cele prevazute la art.141 legate direct de exportul de bunuri".

In drept, in conformitate cu prevederile art.125¹ alin.(1) pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"servicii furnizate pe cale electronică sunt: furnizarea și conceperea de site-uri informatice, mentenanța la distanță a programelor și echipamentelor, furnizarea de programe informatice - software - și actualizarea acestora, furnizarea de imagini, de texte și de informații și punerea la dispoziție de baze de date, furnizarea de muzică, de filme și de jocuri, inclusiv jocuri de noroc, transmiterea și difuzarea de emisiuni și evenimente politice, culturale, artistice, sportive, științifice, de divertisment și furnizarea de servicii de învățământ la distanță. Atunci când

furnizorul de servicii și clientul său comunică prin curier electronic, aceasta nu înseamnă în sine că serviciul furnizat este un serviciu electronic;"

La art.126 , art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

-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);[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;

-art.127

"(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(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.129

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

Cu privire la locul prestării , in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

"(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.

(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.[...]

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), locul următoarelor servicii este considerat a fi:

e) locul unde beneficiarul este stabilit sau își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, dacă respectivul beneficiar este o persoană neimpozabilă care este stabilită sau își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Comunității, în cazul următoarelor servicii:

5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare, precum și prelucrarea de date și furnizarea de informații;[...]

11. serviciile furnizate pe cale electronică. În cazul serviciilor furnizate pe cale electronică, prestate de o persoană care își are sediul activității economice în afara Comunității sau care deține un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate sau care, în absența unui sediu al activității economice sau a unui sediu fix, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Comunității, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în România, se consideră că locul prestării este în România;"

Conform art. I pct. 7 și art. XXVI alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 8/2014, începând cu data de 1 ianuarie 2015, la articolul 133 alineatul (5), după litera g) se introduce o nouă literă, litera h), cu următorul cuprins:

"h) locul unde beneficiarul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, în cazul următoarelor servicii prestate către o persoană neimpozabilă:

- 1. serviciile de telecomunicații;*
- 2. serviciile de radiodifuziune și televiziune;*
- 3. serviciile furnizate pe cale electronică."*

La pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.133 alin.(2) și (3) din Cod, se prevede:

"(9) 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).

(10) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către un beneficiar persoană impozabilă stabilit în alt stat membru, care a comunicat prestatorului un cod valabil de TVA, pentru a stabili dacă serviciile prestate sunt utilizate în scop personal sau pentru uzul personal al angajaților persoanei impozabile, prestatorul va ține cont de natura serviciilor prestate. Numai atunci când datorită naturii serviciilor prestate se prezumă că acestea ar putea fi utilizate în scopuri personale prestatorul va solicita o declarație din partea clientului său în ceea ce privește scopul în care serviciile vor fi utilizate. Dacă din această declarație reiese că beneficiarul nu va utiliza respectivele servicii în scop personal sau pentru uzul personal al angajaților, se consideră că prestatorul a acționat cu bună-credință în ceea ce privește determinarea locului prestării serviciilor și este scutit de orice viitoare obligație de plată a taxei. Atunci când serviciul urmează a fi utilizat de beneficiar parțial pentru scopuri personale sau pentru uzul personal al angajaților persoanei impozabile și parțial în scopul activității economice, prestarea respectivului serviciu va fi tratată ca fiind realizată în relația cu o persoană impozabilă. Atunci când serviciul urmează a fi utilizat de beneficiar integral în scopuri personale ori pentru uzul personal al angajaților persoanei impozabile,

prestarea respectivului serviciu va fi tratată ca fiind realizată în relația cu o persoană neimpozabilă. În ceea ce privește utilizarea fiecărui serviciu pentru stabilirea locului prestării, vor fi luate în considerare numai circumstanțele existente în momentul prestării serviciului. Orice modificare subsecventă a uzului serviciului respectiv de către beneficiar în sensul acestui alineat nu va avea consecințe în ceea ce privește stabilirea locului prestării, cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive.

(11) Serviciile pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal, prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către un beneficiar persoană neimpozabilă care nu este stabilit pe teritoriul Comunității, nu au locul în România. De asemenea, nu au locul în România aceleași servicii care sunt prestate către persoane impozabile stabilite în afara Comunității, fiind aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal. În ambele situații este suficient ca prestatorul să facă dovada că beneficiarul, indiferent de statutul său, este stabilit în afara Comunității. Această condiție se consideră îndeplinită atunci când clientul comunică prestatorului adresa sediului activității economice sau a sediului fix ori, în absența acestora, a domiciliului stabil sau a reședinței obișnuite, din afara Comunității. Prestatorul trebuie să verifice autenticitatea acestora prin procedurile curente de verificare existente."

Conform art. I pct. 7 și art. XXVI alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 8/2014, începând cu data de 1 ianuarie 2015 au fost introduse art.152⁴ și art.152⁵ în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin care s-a reglementat regimul special referitor la serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune prestate de către persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană precum și regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune prestate de către persoane impozabile stabilite în Uniunea Europeană, dar într-un alt stat membru decât statul membru de consum.

La art.152⁵ din Codul fiscal se prevede:

(2) Orice persoană impozabilă care are sediul activității economice în România sau, în cazul în care nu are sediul activității economice în Uniunea Europeană, dispune de un sediu fix în România poate utiliza un regim special pentru toate serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune prestate către persoane neimpozabile care sunt stabilite, au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în statele membre de consum, dacă persoana impozabilă nu este stabilită în aceste state membre. Regimul special poate fi utilizat și de către orice persoană impozabilă care nu are sediul activității economice în Uniunea Europeană, dar dispune de mai multe sedii fixe în Uniunea Europeană, în cazul în care are un sediu fix în România și alege România ca stat membru de înregistrare.

(3) În cazul în care România este statul membru de înregistrare, persoana impozabilă respectivă trebuie să depună în format electronic o declarație de începere a activității sale supuse regimului special la organul fiscal competent. Persoana impozabilă trebuie să notifice, prin mijloace electronice, organul fiscal

competent, în caz de încetare a activității sau în caz de modificări ulterioare, care o exclud de la regimul special.

(4) Pentru operațiunile impozabile efectuate în condițiile prezentului regim special, persoana impozabilă utilizează doar codul de înregistrare în scopuri de TVA alocat de statul membru de înregistrare. În cazul în care România este statul membru de înregistrare, codul de înregistrare utilizat de persoana impozabilă este cel care i-a fost atribuit conform art. 153."

Din prevederile legale invocate se retine ca locul de prestare a serviciilor catre o persoana impozabila care actioneaza ca atare este locul unde respectiva persoana care primeste serviciile isi are stabilit sediul activitatii sale economice. Daca serviciile sunt furnizate catre un sediu fix al persoanei impozabile, aflat in alt loc decat cel in care persoana isi are sediul activitatii sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se afla respectivul sediu fix al persoanei care primeste serviciile. In absenta unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabila care primeste aceste servicii si are domiciliul stabil sau resedinta obisnuita.

Locul de prestare de servicii catre o persoana neimpozabila este locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii sale economice.

Prin exceptie de la aceste prevederi, locul prestarii de servicii este locul unde beneficiarul este stabilit sau isi are domiciliul stabilit sau resedinta obisnuita , daca respectivul beneficiar este o persoana neimpozabila care este stabilita sau isi are domiciliul stabilit sau resedinta obisnuita in afara Comunitatii in cazul serviciilor consultantilor, inginerilor, juristilor si avocatilor, contabililor si expertilor contabili, ale birourilor de studii si alte servicii similare precum si prelucrarea de date si furnizarea de informatii, servicii furnizate pe cale electronica.

In Normele metodologice date in aplicarea art.133 alin.(2) referitor la serviciile prestate de persoane impozabile stabilite in Romania atunci cand beneficiarul este o persoana impozabila stabilita in alt stat membru si serviciul este prestat catre sediul activitatii economice sau un sediu fix, aflat in alt stat membru decat Romania, prestatorul trebuie sa faca dovada ca beneficiarul este o persoana impozabila si ca este stabilit in Comunitate, aceasta conditie fiind indeplinita atunci cand beneficiarul comunica prestatorului o adresa a sediului activitatii economice, sau, dupa caz, a unui sediu fix, din Comunitate, precum si un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru.

Se considera ca prestatorul a actionat de buna credinta in ceea ce priveste stabilirea faptului ca beneficiarul sau este o persoana impozabila atunci cand a obtinut confirmarea validitatii codului de TVA atribuit beneficiarului sau de autoritatile fiscale din alt stat membru prin intermediul procedurilor de securitate existente la nivel comunitar. Daca beneficiarul, care este, stabilit in alt stat membru decat Romania nu comunica un cod valabil de TVA si/sau prestatorul nu obtine confirmarea validitatii codului de TVA al clientului sau se va considera ca prestarea de servicii este realizata catre o persoana neimpozabila aplicandu-se celelalte reguli prevazute de art 133, in functie de natura serviciului. Totusi in situatia in care ulterior emiterii facturii de catre prestator, beneficiarul comunica un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, prestatorul va aplica prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv va considera că operatiunea nu este impozabila in Romania , fiind impozabila la locul unde este stabilit beneficiarul, daca beneficiarul poate face dovada ca avea calitatea de persoana impozabila in momentul in care taxa a devenit exigibila; dovada consta intr-o confirmare oficiala a autoritatii fiscale din statul membru in care beneficiarul este stabilit. In cazul

reconsidera locul prestării serviciului, prestatorul aplică prevederile art. 159 din Codul fiscal.

Totodată, în normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.133 alin.(5) lit.e) respectiv lit.h) (după data de 01.01.2015), se prevede în mod clar ca serviciile prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către un beneficiar persoană neimpozabilă care nu este stabilită pe teritoriul Comunității, nu are locul în România. De asemenea, nu are locul în România aceleși servicii care sunt prestate către persoane impozabile stabilite în afara Comunității, fiind aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal.

Se reține că, în ambele situații este suficient ca prestatorul să facă dovada că beneficiarul indiferent de statutul său este stabilit în afara Comunității, această condiție fiind îndeplinită atunci când clientul comunică prestatorului adresa sediului activității economice sau a sediului fix ori în absența acestora a domiciliului stabilit sau a reședinței obișnuite din afara Comunității.

În conformitate cu prevederile art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(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;[...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă."

La art.1 din 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.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, se 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. 144¹ 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. 144¹ 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."

Din prevederile legale enuntate se retine ca pentru a stabili locul impozitarii serviciilor furnizate pe cale electronica trebuie determinat locul unde este stabilit beneficiarul serviciilor din punct de vedere al TVA, in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) respectiv art.133 alin.(3)-(6), din Codul fiscal, mai sus enuntate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de prevederile legale enuntate, se retin urmatoarele;

Serviciile facturate de PF catre clienti din SUA dar si clienti cu sediul in statele membre ale Uniunii Europene constand in programare-dezvoltare software , web design, grafica pe cale electronica reprezinta servicii furnizate pe cale electronica asa cum sunt definite la art.125¹ alin.(1) pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate locul prestarii acestor servicii este:

-pentru serviciile furnizate pe cale electronica de catre PF catre beneficiari din Comunitatea Europeana , persoane impozabile, locul prestarii serviciilor este locul unde respectiva persoana care primeste serviciile isi are stabili sediul activitatii sale economice daca beneficiarul comunica prestatorului o adresa a sediului activitatii economice, sau, dupa caz, a unui sediu fix, din Comunitate, precum si un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, inclusiv in cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt inregistrate in scopuri de TVA.

-pentru serviciile furnizate pe cale electronica de catre PF catre beneficiari din afara Comunitatii Europene, persoane neimpozabile, locul prestarii serviciilor furnizate pe cale electronica este locul unde beneficiarul este stabilit sau isi are domiciliul stabil sau resedinta obisnuita; nu au locul in Romania aceleasi servicii care sunt prestate catre persoane impozabile stabilite in afara Comunitatii, fiind aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal; in ambele situatii este suficient ca prestatorul sa faca dovada ca beneficiarul indiferent de statutul sau este stabilit in afara Comunitatii, aceasta conditie fiind indeplinita atunci cand clientul comunica prestatorului adresa sediului activitatii economice sau a sediului fix ori in absenta acestora a domiciliului stabilit sau a resedintei obisnuite din afara Comunitatii.

Prin urmare, pentru a stabili locul impozitarii serviciilor furnizate pe cale electronica prestate de PF catre clientii din SUA dar si clienti cu sediul in statele membre ale Uniunii Europene, trebuie determinat locul unde este stabilit beneficiarul serviciilor din punct de vedere al TVA.

In raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, contribuabilul verificat a prestat servicii WEB catre diferiti clienti din Europa , SUA si nu a prezentat documente valide pentru a beneficia de scutirea in ceea ce priveste TVA pentru prestarile intracomunitare si pentru prestarile catre terti din afara UE acestea nefiind confirmate legal de beneficiari, nefiind indeplinite conditiile prevazute la art.143 alin.(3) si art.143 alin.1 lit.c) pentru aplicarea scutirii de taxa si nici prevederile Ordinului MFP nr.2222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata contestatorul sustine ca detine documentele privind serviciile prestate catre clientii externi acestea fiind stocate electronic in aplicatia de gestiune a serviciilor prestate iar organele de inspectie fiscala au refuzat sa le analizeze si sa le dea valoare juridica, pretinzand fara temei ca nu ar indeplini conditiile de forma.

Mentionam ca la dosarul contestatiei, societatea contestatoare a prezentat documente precum contractele-tip incheiate cu clienti din Comunitate si din afara

Comunitatii Europene, traduse in limba romana , avand inscise codurile de TVA(unde este cazul) si date de identificare ale clientului iar la rubrica "semnatura" este inscisa mentiunea Ilizibila.La dosarul contestatiei se afla si contractele de prestari servicii incheiate cu clienti din Comunitate si din afara Comunitatii Europene, in limba engleza, care la rubrica "Name in clear" apare numele clientului precum si o semnatura idescifrabila.

La dosarul contestatiei, au fost depuse documente traduse in limba romana, precum si in limba engleza privind corespondenta cu clientii.

In conformitate cu prevederile art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din prevederile legale invocate se retine ca societatea contestatoare poate sa depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestor documente.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat in niciun fel asupra acestor documente si nici asupra argumentelor prezentate de contestator in conterstatia formulata.

Mai mult , in actele administrativ fiscale intocmite, organele de inspectie fiscala nu au analizat locul prestarii serviciilor furnizate pe cale electronica clientilor din Comunitate si din afara comunitatii , in raport de prevederile art.133 alin.(2) si art.133 alin.(3)-(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.13(9) din Normele metodologice date in aplicarea acestui articol de lege;organele de inspectie fiscala nu au analizat locul prestarii serviciilor furnizate pe cale electronica catre beneficiari din Comunitatea Europeana, persoane impozabile si anume daca beneficiarul a comunicat prestatorului adresa sediului activitatii sale economice si un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din statul membru respectiv daca pentru serviciile furnizate pe cale electronica catre clienti din afara comunitatii , prestatorul poate face dovada ca beneficiarul este stabilit in afara comunitatii, conditie indeplinita, potrivit legii,atunci cand clientul comunica prestatorului adresa sediului activitatii economice sau a sediului fix ori in absenta acestora a domiciliului stabilit sau a resedintei obisnuite din afara comunitatii.

Mentionam ca, in contractele de prestari servicii incheiate intre PF si clientii din Comunitate si afara Comunitatii Europene sunt mentionate adresele clientilor precum si dupa caz, codul de TVA .

In masura sa examineze starea de fapt, sa obtina, sa utilizeze toate informatiile si documentele, sa constate legalitatea si realitatea operatiunilor in speta, in raport de prevederile legislatiei fiscale in domeniul TVA, luand in considerare toate aspectele relevante legate de impozitarea acestei operatiuni, sunt organele de inspectie fiscala.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) şi alin. (2) din acelaşi act normativ se stipulează:

“(1) Inspekţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuţiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekţie fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor şi solicitarea de explicaţii scrise de la reprezentanţii legali ai contribuabililor sau împuterniciţii acestora, după caz;

d) solicitarea de informaţii de la terţi;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de creanţa fiscală declarată şi/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekţiei fiscale;

f) stabilirea de diferenţe de obligaţii fiscale de plată, precum şi a obligaţiilor fiscale accesorii aferente acestora;”.

La ar.64 si art. 65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se prevede:

-art.64

“Documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-art. 65

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

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

Astfel, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a bazei impozabile si a obligatiilor fiscale respectiv sa analizeze daca pentru operatiunile in cauza, in raport de locul prestarii acestora, contribuabilul beneficiaza de scutirea de taxa, luand in considerare documentele justificative din evidentele contabile ale contribuabilului, informatiile din baza de date a ANAF (aplicatia VIES) precum si prevederile legale aplicabile in speta, pe perioada verificata. justificative.

In analiza locului prestarii serviciilor furnizate pe cale electronica de PF, in perioada 01.07.2013-31.03.2015 , organele de inspectie fiscala vor avea in vedere , ca statutul de persoana impozabila a beneficiarilor din Comunitatea Europeana se stabileste in conformitate cu prevederile pct.13 alin.(9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata, respectiv beneficiarul comunica prestatorului o adresa a sediului activitatii economice din Comunitate, precum si un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru.

De asemenea in vederea stabilirii locului prestarii serviciilor furnizate pe cale electronica de PF catre beneficiari din afara Comunitatii Europene, persoane neimpozabile, se vor avea in vedere prevederile pct.13 alin.(9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata, potrivit carora locul prestarii serviciilor furnizate pe cale electronica este locul unde beneficiarul este stabilit sau isi are domiciliul stabil sau resedinta obisnuita daca prestatorul face dovada ca beneficiarul indiferent de statutul sau este stabilit in afara Comunitatii, aceasta conditie fiind indeplinita atunci cand clientul comunica prestatorului adresa sediului activitatii economice sau a sediului fix ori in absenta acestora a domiciliului stabilit sau a resedintei obisnuite din afara Comunitatii.

In consecinta, in speta, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

Referitor la punerea in aplicare a solutiei de desfiintare sunt aplicabile prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, în vigoare începând cu 01.01.2016, potrivit căror:

"Art. 279 [...] (4) Solutia de desfiintare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeasi perioadă si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare."

Cu privire la refacerea inspectiei fiscale la art.129 din actul normativ anterior mentionat se stipuleaza:

"Art. 129 [...] (2) Refacerea inspectiei fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]"

(4) Refacerea inspectiei fiscale se realizează de către o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desfiintat."

Avand in vedere prevederile legale enuntate, faptul ca PF a prezentat la dosarul contestatiei documente care nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala, iar organele de inspectie fiscala nu au analizat locul prestarii serviciilor pentru fiecare client in parte asa cum se prevede la art.133 alin.(2) si art.133 alin.(3)-(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.13(9) din Normele metodologice date in aplicarea acestui articol de lege, se va desfiinta partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la suma reprezentand taxa pe valoare adaugata colectata suplimentar asupra veniturilor inregistrate in evidentele contabile, de catre contestator, din serviciile furnizate pe cale electronica catre clienti din SUA dar si clienti cu sediul in statele membre ale Uniunii Europene, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi obiect, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta, pe perioada verificata;

Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA de plata , contestate de PF, mentionam:

Organele de inspectie fiscala au calculat , dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata, in conformitate cu prevederile art.119, 120 si 120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

-art.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

-pe perioada 25.10.2013-28.02.2014

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Incepand cu data de 01.03.2014:

"(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere."

-art.120¹

"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse."

Incepand cu data de 01.07.2013:

“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a desfiintat partial Decizia de impunere cu privire la TVA, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” se va desfiinta partial Decizia de impunere si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA ...

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, vor recalcula accesorii prin noul act administrativ fiscal intocmit, in raport de debitul stabilit suplimentar de plata pe aceeasi perioada verificata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, contestata de PF, inregistrata la D.G.R.F.P., cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar, care se compun din:

- TVA stabilita suplimentar de plata;
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la TVA si accesorii aferente si va emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta pe perioada verificata iar prin noul act administrativ fiscal nu se va crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac, decat cea stabilita prin Decizia de impunere.

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