



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR...../.....2010

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SA

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub
nr.**909147/02.11.2010**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr..X./29.10.2010 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.909147/02.11.2010, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu sediul în .X., Str. X .X. nr.130, sector X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J40/.X./1999 și având cod de înregistrare fiscală ROX.

Societatea contestă Decizia de impunere nr..X./15.09.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./15.09.2010 prin care, la pct.2.1.1 din decizie a fost stabilită o taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, din care societatea contestă o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**.

S.C. .X. S.A. figurează la poziția X din Anexa 1 – Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 august 2009 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii Deciziei de impunere nr..X./15.09.2010 respectiv 20.09.2010, conform semnăturii de primire și ștampilei societății aplicate pe prima pagină a titlului de creanță și de data depunerii prin poștă a contestației, respectiv

13.10.2009, așa cum reiese din ștampila Oficiului poștal nr.70 .X., aplicată pe plicul poștal, anexat la dosarul cauzei.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art. 209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA**.

I. SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr..X./15.09.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, precizând următoarele :

Organele de inspecție fiscală au calculat taxă pe valoarea adăugată suplimentară pentru următoarele facturi :X

Aceste facturi au fost emise de către SC .X. SA pentru S Suedia în perioada 01.04.2008-30.06.2009 pentru bunuri livrate în baza comenzilor nr.X și au fost însoțite de documente care atestă că bunurile au fost transportate din România într-un alt stat membru.

SC .X. SA precizează că .X. Suedia a comunicat societății, conform dispozițiilor legale, codul de TVA .X., cod valabil pe toată perioada 2007-2010 și că anexează în susținerea celor precizate comanda clientului din 01.10.2007, potrivit căreia la data comunicării, codul valabil de TVA era .X., precum și declarația clientului .X. Suedia din 05.10.2010, care confirmă același cod de TVA și pentru anul 2010.

Clientul a fost înregistrat în Suedia, membră a Comunității Europene, cu un cod valabil de TVA de la data efectuării livrării intracomunitare până în prezent.

Societatea susține că eroarea de sistem produsă la momentul facturării, prin preluarea greșită a codului de înregistrate TVA, astfel cum rezultă din documentele generate de sistemul de operare SAP anexate, nu este o eroare umană.

Sistemul de operare a generat facturi și cu cod de TVA valabil dar și cu cod de TVA care nu figura activ în momentul emiterii facturilor.

SC .X. SA consideră că acest aspect nu echivalează cu încălcarea legii de către societate iar organul fiscal nu se poate prevala de această eroare pentru a o obliga la plata taxei pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri.

Mai mult, intenția legiuitorului a fost de a acorda scutiri de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarea intracomunitară de bunuri, către persoane înregistrate în statele membre în scopuri de TVA.

Sub aspectul erorii documentelor, societatea precizează că legea fiscală conține prevederi exprese care dau posibilitatea emitentului unui act fiscal incorect să recurgă la corectarea lui, respectiv art.159.

Având în vedere că este o eroare de formă generată de sistemul de operare și nu de conținut, beneficiarul bunurilor fiind înregistrat corect și valid cu cod de TVA iar societatea a făcut dovada livrării intracomunitare prin documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, SC .X. SA consideră că a respectat prevederile legale pentru întrunirea condițiilor de scutire de taxă prevăzute de art.10 din Instrucțiunile din 2006.

Întrucât Codul fiscal nu prevede sancțiuni pentru erorile din documentele justificative, societatea consideră că măsura emiterii deciziei de impunere este nelegală și neîntemeiată.

De asemenea, societatea consideră că obligarea societății la plata TVA cât și a majorărilor de întârziere aferente pune societatea pe același nivel de răspundere cu al unei persoane care urmărește fraudarea legii prin sustragerea de la plata taxei, efectuând livrări de bunuri intracomunitare către beneficiari neînregistrați în scopuri de TVA.

Față de cele precizate mai sus, SC .X. SA solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./15.09.2010 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și majorările de întârziere în sumă de **.X. lei**.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au efectuat la SC .X. SA o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada **01.04.2007-31.10.2009**, în vederea soluționării adreselor emise de Serviciul Rambursări de TVA în perioada 11.09.2007-14.04.2010, prin care s-a comunicat faptul că SC .X. SA a beneficiat de soluționarea favorabilă a deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursat aferente lunilor aprilie-decembrie 2007, ianuarie- decembrie 2008, ianuarie-octombrie 2009 și s-a solicitat includerea societății în planul de control conform prevederilor legale în vigoare, în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./15.09.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/15.09.2010, contestată.

SC .X. SA a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 29.04.1999 și a beneficiat de soluționarea favorabilă cu control ulterior a deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferente perioadei aprilie 2007-octombrie 2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a înregistrat în jurnalul de vânzări facturi întocmite pentru operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, din care, ponderea cea mai

mare este reprezentată de livrări intracomunitare de produse electroizolante din producție proprie către beneficiari din Uniunea Europeană, care sunt scutite de TVA cu drept de deducere în conformitate cu prevederile art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/20033 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere cu documentele prevăzute la art.10 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: factura care conține informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal și în care este menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și contractul/comanda de vânzare/cumpărare.

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că pe facturile nr.X din 08.04.2009 emise de .X. din Suedia s-a înscris un cod de înregistrare în scop de TVA, respectiv SE .X. care nu figura activ în perioada în care s-au emis facturile, conform adresei nr.X/26.04.2010 a Compartimentului de schimb internațional de informații din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condiția prevăzută la art.10 alin.1) lit.a) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.155 alin.5) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, valabil în perioada 2008-2009, în care se prevede că factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu și codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat TVA în cotă de 19% conform art.128 alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind o diferență suplimentară de TVA colectată în sumă totală de **.X. lei**.

Pentru neachitarea în termenul legal a diferenței de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de

solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte dacă operațiunile efectuate de SC .X. SA reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care pe facturi nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru ci un cod care nu figura activ în perioada emiterii facturilor.

În fapt, în perioada mai 2008-aprilie 2009, SC .X. SA a efectuat către .X. din Suedia livrări intracomunitare de bunuri în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările intracomunitare efectuate de SC .X. SA către .X. din Suedia, pentru care au fost emise facturile nr.X din 08.04.2009 nu a fost justificată scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform art.10 alin.1) lit.a) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 coroborat cu art.155 alin.5) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe facturi nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, respectiv **SE .X.**, ci un cod care nu figura activ în perioada emiterii către .X. Suedia a facturilor mai sus menționate, respectiv **SE .X.**.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina SC .X. SA colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

În drept, art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008, prevede:

„(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 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, care la art.10 alin.(1) prevede:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, și în care să fie menționat codul de

înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);”

Din prevederile legale enunțate, se reține ca livrarile intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA dacă cumpărătorul comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. De asemenea, se reține ca scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de lege, printre care în mod obligatoriu **codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr..X./15.09.2010, se reține că în urma verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările intracomunitare efectuate de SC .X. SA către .X. din Suedia, pentru care au fost emise facturile nr.X din 08.04.2009, nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform art.10 alin.1) lit.a) 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, coroborat cu art.155 alin.5) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe facturi nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, respectiv **SE .X.** ci un cod care nu figura activ în perioada emiterii către .X. Suedia a facturilor mai sus menționate, respectiv **SE .X.**

Analizând facturile nr.X din 08.04.2009 emise de SC .X. SA către .X. din Suedia, se reține că acestea au fost completate la rubrica „Codul client/Nr.înreg. TVA” cu codul de TVA **SE .X.**

Potrivit adresei nr.X/26.04.2010 emisă de Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, se reține că în perioada emiterii facturilor fiscale către .X. din Suedia codul de TVA înscris în factură, respectiv **SE .X.**, „nu este activ în perioada indicată.”

Prin contestație, SC .X. SA precizează că „*X. Suedia a comunicat societății, un alt cod de TVA, respectiv nr..X., cod valabil pe toată perioada 2007-2010*”, iar „*eroarea de sistem produsă la momentul facturării, prin preluarea greșită a codului de înregistrare TVA, astfel cum rezultă din documentele generate de sistemul de operare SAP anexate, nu este o eroare umană.*”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise de SC .X. SA către .X. din Suedia nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit societății .X. de către autoritatea fiscală din Suedia, aspect recunoscut de altfel de societate prin contestație, astfel că aceasta nu justifică scutirea pentru livrările intracomunitare efectuate către .X. din Suedia conform prevederilor art.10 alin.(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, coroborat cu art.155 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține, totodată, că și în Declarația recapitulativă privind livrările și achizițiile intracomunitare de bunuri 390, întocmite de SC .X. SA pentru “Anul 2008 Perioada T2”, “Anul 2008 Perioada T4” și “Anul 2009 Perioada T2”, la codul operatorului intracomunitar .X. este înscris același cod inactiv cu cel înscris în facturile supuse analizei inspecției fiscale, respectiv **SE .X..**

În ceea ce privește argumentul societății că „*eroarea de sistem produsă la momentul facturării, prin preluarea greșită a codului de înregistrare TVA, astfel cum rezultă din documentele generate de sistemul de operare SAP anexate, nu este o eroare umană*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată se efectuează conform prevederilor art.10 alin.(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, iar legiuitorul a prevăzut posibilitatea corectării facturilor conform prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu beneficiaza de scutire de TVA, au aplicat cota de 19% si au calculat valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor operatiuni in suma de **.X. lei**.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

“12.1. 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;”,

pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate.**

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului în sumă de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datorează pe cale de consecință și **majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată** conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./15.09.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** - taxă pe valoarea adăugată
- **.X. lei** –majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X