

DECIZIA NR. 1175/2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. KI (X) S.R.L., din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub
nr. 12736/27.04.2017 și nr. 13490/05.05.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 1467/24.04.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 12736/27.04.2017, asupra contestației formulată de **S.C. KI (X) S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2014, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 2, hala 3, cam. 1, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 10239/19.04.2017, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/22.02.2017*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/22.02.2017.

De asemenea, societatea formulează contestație și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/30.03.2017 și Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale cu nr. X/15.03.2017, acte administrative fiscale emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov.

Obiectul prezentei contestații îl constituie suma totală de **T lei** reprezentând:

- X1 lei TVA, respectiv X2 lei TVA suplimentară de plată și X3 lei TVA respinsă la rambursare;
- Y1 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA;
- Y2 lei penalități de nedeclarare TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/22.02.2017*, respectiv data de **28.02.2017** și data de **13.04.2017** la care a fost depus la poștă plicul conținând contestația în original, așa cum rezultă din amprenta ștampilei aceastei instituții aplicată pe plicul anexat la dosar.

Contestația este formulată prin împuternicit SPARL S&S în baza contractului de asistență juridică nr. 45/2017 și a împuternicirii nr. 28/2017 prezentată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. KI (X) S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin împuternicit.

I. Prin contestația formulată, S.C. KI (X) S.R.L. din mun. X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. X/22.02.2017 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/22.02.2017, cu privire la TVA în sumă de X1 lei, din care X2 lei TVA stabilită suplimentar de plată și X3 lei TVA respinsă la rambursare.

În subsidiar, petenta **solicită anularea în întregime a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/30.03.2017 și a Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale cu nr. X/15.03.2017.**

1) Referitor la livrările/prestările către K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH

Petenta afirmă că lipsa codului de TVA și denumirea neconformă (conform unei codificări interne a grupului) din facturile emise pentru K Werk 510 DE DS Werk 1 internen Werksverkehr și K Werk 511 DE DS Werk 2 internen Werksverkehr provine dintr-o eroare umană, neintenționată, de setare în sistemul electronic ERP. Aceasta precizează că pe parcursul controlului societatea a menționat că cei doi clienți sunt clienți virtuali, definiți în sistemul electronic ERP al grupului K, dar reprezintă aceeași entitate juridică K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH, cu codul de TVA DE. Clienții au fost definiți virtual în mod diferit în sistemul ERP pentru a reflecta faptul că reprezintă două locații distincte (August-Fischbach-Strasse 1 și August-Fischbach-Strasse 7), fiecare locație având particularități logistice diferite.

Societatea precizează că la control au fost prezentate și alte documente, care nu erau emise prin sistemul ERP și care probează realitatea și conținutul economic al livrărilor și prestărilor efectuate și justifică scutirea de TVA, respectiv documentele de transport care concordau în privința cantităților și a adresei de livrare cu comenzile și avizele de expediție și demonstau că bunurile au părăsit România și au fost recepționate la destinație, contractul cadru semnat la data de 27.11.2014 de SC KI (X) SRL cu clientul K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH privind serviciile de lohn, codul de TVA, certificatul de rezidență al clientului și dovada statutului său de persoană impozabilă în Germania.

Petenta mai afirmă că inspecția fiscală nu a acordat societății pe parcursul controlului oportunitatea de a remedia deficiența, neinformând societatea asupra intenției de a refuza aplicarea scutirii TVA pentru aceste facturi decât la încheierea controlului, prin proiectul de raport de inspecție fiscală. Astfel, societatea nu a fost în măsură să corecteze facturile pe parcursul controlului pentru a beneficia de prevederile din Ordinul 2222/2006 și respectiv din Ordinul 103/2016 conform cărora *„în situația livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la alin. (1), dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția”*.

Contestatară consideră că măsura de a nu accepta scutirea de TVA contravine jurisprudenței UE în materie de TVA și invocă jurisprudența europeană în Decizia CJUE 273/2011 (Mecsec Gabona KFT), Decizia 146/2005 (Albert Collee) și Decizia 587/2010 VSTR precum și jurisprudența internă, respectiv Decizia ÎCCJ 4739/2011.

2) Cu privire la facturile pentru serviciile de management primite de la K Holding Germany GmbH

Societatea susține că serviciile prestate de K Holding Germania au fost și sunt necesare societății în contextul în care aceasta se află în perioada de start-up, necesitatea acestor servicii derivând și din funcția îndeplinită de societate în cadrul grupului, aceea de producător sub contract al unor produse (electromagneți și sisteme de electromagneți) foarte specifice, și care are nevoie de îndrumare cu privire la ce să producă, în ce cantitate și la ce calitate.

Petenta precizează că a prezentat prin punctul de vedere tipuri concrete de servicii decontate în baza contractului de management și documente probante privind natura serviciilor și prestarea efectivă a acestora: servicii suport privind producția de bobine, implementarea liniei de producție G și a altor linii de producție, administrarea platformei comune Cognos a grupului (pentru coordonarea și planificarea fluxurilor tehnologice, logistice, de producție și resurselor financiare), producția centralizată de materiale de marketing (foi cu antet, prezentări, revista K etc.) ce asigură identitatea și uniformitatea la nivel de grup, achiziții centralizate sau suport în cadrul negocierilor cu diverși furnizori, bănci, servicii de asistentă privind perfecționarea angajaților și a managementului, servicii de asistentă și consultantă în diverse domenii (financiar, marketing, juridic, strategie, investiții). În contestație se mai precizează că serviciile intra-grup sunt multiple și asigură avantaje economice pentru petentă în contextul în care aceasta beneficiază împreună cu ceilalți membri ai grupului de reducerile aferente achizițiilor centralizate de volum mare și de servicii specializate, orientate pe domeniul ei de activitate, care, dacă ar fi contractate de la părți terțe, ar fi semnificativ mai scumpe.

De asemenea, în contestație reprezentantul societății afirmă că evidențele complete și detaliate privind toate aceste servicii și costurile aferente la nivel de grup se află la societatea K

Holding iar societatea românească deține doar dovezi privind participarea la acele servicii în care a fost direct implicată, nu și documentele justificative privind înregistrarea în contabilitate a costurilor la nivel de grup. Acesta susține că baza de cost (respectiv tipurile de servicii decontate) și cheia de alocare pentru aceste servicii sunt agreate de societatea prestatoare K Holding cu autoritățile fiscale și sunt în acord cu normele OECD și UE privind serviciile intra-grup.

În susținere contestatara mai precizează că decontarea serviciilor are loc pe baza contabilității de gestiune/a unui sistem de cost ținut la societatea prestatoare K Holding Germania, toate costurile aferente serviciilor de management fiind reflectate în contabilitatea acesteia. Astfel, conform prevederilor contractuale, pe parcursul unui an se emit facturi lunare de avans în sumă egală cu valoarea a 1/12 din taxa anuală de management estimată, motiv pentru care nu există atașată la fiecare factură evidența privind serviciile prestate. În calitate de beneficiar SC KI (X) primește anual centralizatorul serviciilor sub forma unui memorandum atașat facturii finale anuale de regularizare a taxei de management, memorandum care reprezintă în fapt centralizatorul serviciilor prestate și al costurilor decontate în baza contractului.

De asemenea, prin contestația depusă, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. 12736/25.05.2017 contribuabilul și organul fiscal emitent au fost convocați în data de 14.06.2017, ora 12, la sediul D.G.R.F.P. Brașov în vederea susținerii orale.

Susținerea orală a avut loc la data și ora stabilite, cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 1513/14.06.2017. Cu această ocazie, reprezentanții contribuabilului au prezentat extras din Cauza 518/14 Senatex GmbH.

De asemenea, cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 17657/16.06.2017 și la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 1547/19.06.2017, petenta a transmis facturile de livrări întracomunitare corectate, în care este înscris codul de TVA și denumirea societății K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH Germania DE.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/22.02.2017, față de TVA în sumă de X lei solicitată la rambursare de S.C. KI (X) S.R.L. prin decontul INTERNT-105159001-2016/25.11.2016, **organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au admis la rambursarea TVA în sumă de Z lei și au respins la rambursare TVA în sumă totală de X3 lei aferentă perioadei 01.04.2016-31.10.2016**, și totodată au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de X4 lei, pentru perioada 01.09.2015-31.03.2016.

Aferent TVA stabilită suplimentar de plată, prin Decizia de impunere X/22.02.2017, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov a calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de Y lei, fiind emisă **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017 (Y2 lei) și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/30.03.2017 (Y1 lei)**.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. X/22.02.2017, în perioada verificată societatea a avut ca obiect principal de activitate declarat Fabricarea subansamblurilor electronice (module) CAEN 2611.

Inspecția fiscală parțială a fost efectuată la solicitarea contribuabilului și a avut ca obiect verificarea realității și legalității soldului sumei negative a TVA în sumă totală X lei, aferent perioadei 01.04.2016-31.10.2016, solicitată la rambursare prin decontul de TVA înregistrat la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov cu nr. INTERNT-105159001-2016/25.11.2016, pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat. De asemenea s-a efectuat și verificarea soldului de TVA în sumă de Q lei rambursat sub rezerva controlului ulterior.

Referitor la sumele și aspectele contestate de societate, prin Raportul de inspecție fiscală

nr. X/22.02.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/22.02.2017 contestate, s-au stabilit următoarele:

1) Din analiza evidenței contabile precum și a documentelor justificative prezentate, organele de control au constatat faptul că societatea verificată întocmește facturi având ca obiect livrări intracomunitare de bunuri și prestări intracomunitare de servicii către doi clienți K Werk 510 DE DS Werk Germania și K Werk 512 DE DS Werk Germania. Inspectorii fiscali precizează că nici în facturile emise către cei doi clienți și nici în avizele de însoțire a mărfurilor nu este înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al partenerilor, aceeași situație, fiind întâlnită atât în comenzile primite de către societatea verificată cât și în confirmările aferente comenzilor primite.

De asemenea, s-a constatat că deși SC KI (X) SRL, emite facturi către K Werk 510 DE DS Werk Germania și K Werk 512 DE DS Werk Germania, aceasta declară în declarațiile cod 390 depuse în perioada verificată, livrări intracomunitare de bunuri respectiv prestări intracomunitare de servicii cu codul de TVA al partenerului intracomunitar K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH Germania, DE.

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative (facturi) care să conțină codul de înregistrare în scopuri de TVA și denumirea deținătorului acestui cod, aferent vânzărilor pentru care s-a aplicat scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare (respectiv pentru suma totală de A lei reprezentând baza impozabilă înscrisă în facturile întocmite pentru K Werk 510 DE DS Werk Germania și K Werk 512 DE DS Werk Germania în perioada 01.09.2015- 31.03.2016 și pentru suma de B lei în perioada 01.04.2016-31.10.2016) organele de control au colectat taxă pe valoarea adăugată, au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de X5 lei și respins la rambursare TVA în sumă de X6 lei.

2) În luna octombrie 2015, societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile factura nr. 41517275 din data de 08.10.2015 emisă de către partenerul intracomunitar SE GmbH, ce reprezintă achiziții intracomunitare de bunuri (materii prime) în valoare de X euro, în baza căreia SC KI (X) SRL deduce TVA în sumă de X7 lei. Din verificările efectuate, organele de control au constatat că societatea nu poate prezenta document justificativ legal întocmit în baza căruia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, respectiv în această factură este înscris un alt cod de înregistrare în scopuri de TVA (ROX) decât codul de TVA al societății verificate.

În baza prevederilor art. 146 alin. (1) lit. e) și ale art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare la data facturării, organele de control au stabilit că societatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA în suma de X7 lei.

3) În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în baza contractului de management încheiat la data de 26.11.2015 cu partenerul K Holding Germany GmbH Germania DE, SC KI (X) SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de servicii de management de la acest partener intracomunitar, care totalizează în perioada 01.09.2015-31.03.2016 o bază impozabilă de X euro (W lei) iar în perioada 01.04.2016-31.10.2016 de X euro (W1 lei), aferent cărora societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de X8 lei (X9 lei+ X10 lei).

În urma analizei documentelor și a explicațiilor prezentate, echipa de control a concluzionat că serviciile facturate de K Holding Germany GmbH nu sunt aferente operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale SC KI (X) SRL și au stabilit că societatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de X8 lei, fiind stabilită o TVA suplimentară de plată în sumă de X9 lei în perioada 01.09.2015-31.03.2016 și fiind respinsă la rambursare TVA în sumă de X10 lei pentru perioada 01.04.2016-31.10.2015.

În concluzie, în perioada verificată organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de X3 lei (contestată integral) și au determinat TVA suplimentară de plată în sumă de X4 lei, din care societatea se îndreaptă doar împotriva sumei de X2 lei.

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

Conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală nr. X/22.02.2017, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în perioada 17.01.2017-16.02.2017, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la S.C. KI (X) S.R.L. o inspecție fiscală parțială pentru verificarea soldului negativ solicitat la rambursare cu decontul nr. INTERNT-105159001-2016/25.11.2016, depus pentru luna octombrie 2016.

Inspecția fiscală a vizat perioada 01.09.2015-31.10.2016, din care pentru perioada 01.09.2015-31.03.2016 s-a efectuat control ulterior al soldului negativ solicitat prin decontul INTERNT-92140147-2016/26.04.2016 și rambursat sub rezerva verificării ulterioare, iar pentru perioada 01.01.2016-31.10.2016 s-a efectuat control anticipat pentru verificarea sumei negative solicitată la rambursare.

Urmare a inspecției fiscale a fost întocmită Decizia de impunere X/22.02.2017 prin care a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de X4 lei (din care petenta contestă doar suma de X2 lei) și a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de X3 lei. Totodată aferent TVA rambursată cu control ulterior, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017 și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov a calculat dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de Y1 lei, respectiv penalități de nedeclarare în sumă de Y2 lei.

III.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere X/22.02.2017

III.1.1. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de X5+X6 lei, reprezentând TVA colectată pentru livrările intracomunitare facturate beneficiarului din Germania,

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de regimul de scutire de TVA cu drept de deducere, aferente acestora, în condițiile în care în susținerea contestației, aceasta prezintă copii ale facturilor de corecție și documente de transport din care rezultă că bunurile au părăsit teritoriul național.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada verificată, SC KI (X) SRL emite facturi de livrări intracomunitare de bunuri și servicii către următorii beneficiari: K Werk 510 DE DS Werk Germania și K Werk 512 DE DS Werk Germania, dar declară prin declarația tip 390 livrări de bunuri/prestări de servicii către partenerul intracomunilor K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH Germania, DE.

Referitor la această deficiență, în explicațiile scrise date la solicitarea organelor de control, contestatara precizează că K Werk 510 DE DS Werk Germania și K Werk 512 DE DS Werk Germania sunt clienți virtuali, definiți în sistemul ERP (Enterprise Resource Planning-Sistem de planificare a resurselor întreprinderii) și reprezintă aceeași entitate juridică respectiv K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH Germania, DE.

Deoarece pe tot circuitul documentelor, începând de la comenzi, avize de însoțire a mărfurilor, până la facturi facturi, nu este înscrisă denumirea clientului K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH Germania și nu este înscris nici un cod de înregistrare în scopuri de TVA, organele de control au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru aplicarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare și au colectat TVA în sumă totală de X5+X6 lei prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare înscrisă în facturi.

În drept, cu privire la livrarea intracomunitară de bunuri, în speță sunt incidente prevederile art. 128 alin. (9) și ale art. 143 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, preluate la art. 270 alin. (9) și art. 294 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

Legea 227/2015

„art. 270 Livrarea de bunuri

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

art. 294 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(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, cu excepția:**

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312;

[...].”

(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.”

Totodată, conform prevederilor aliniatului (3) antecitat, a fost emis Ordinul 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care la art. 10 alin. (1) din Anexa 1 precizează:

Ordinul 103/2016

„art. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura în care trebuie 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.

(5) În situația livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la alin. (1), dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția.”

Reglementări similare au fost cuprinse și la art. 10 din Ordinul 2222/2006, respectiv:

“art. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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.

(5) În situația livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la alin. (1), dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură

va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția.”

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente legal aprobate: factura care trebuie să conțină codul de TVA al beneficiarului și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

În situația livrărilor intracomunitare de bunuri, dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția.

Cu privire la prestarea intracomunitară de servicii, în speță sunt incidente prevederile art. 126 alin. (1), art. 129 alin. (1) și ale art. 133 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, preluate la art. 268 alin. (1), art. 271 alin. (1), art. și art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

Legea 227/2015

„art. 268 Operațiuni impozabile

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

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, 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. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

art. 271 Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.

art. 278 Locul prestării de servicii

(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.”

Se reține deci că una din condițiile obligatorii ca o operațiune de prestări servicii să fie impozabilă în România este aceea ca locul de prestare a serviciilor să fie considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 133 din Legea 571/2003, respectiv art. 268 alin. (1) lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Din documentele aflate la dosar se reține că societatea a prestat servicii reprezentând manoperă montare electromagneți și componente electromagnetice în sistem lohn, conform Scrisorilor de transport internațional bunurile fiind livrate pe teritoriul Germaniei, către K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH care are sediul în Germania. Petenta a prezentat contractul

cadru de livrare încheiat cu K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH, facturile corectate care conțin codul de TVA al K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH, confirmarea privind codul de TVA al K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH, certificat de rezidență fiscală al acestei societăți și CMR-uri care atestă transportul bunurilor în Germania.

Organul de soluționare reține că în conformitate cu constatările reținute de inspectorii fiscali în Raportul de inspecție fiscală, în perioada septembrie 2015-octombrie 2016 societatea a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii, pentru care a aplicat scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare, către următorii beneficiari: K Werk 510 DE DS Werk Germania și K Werk 512 DE DS Werk Germania. Întrucât contribuabilul nu a înscris în facturi un cod de TVA valid, nefiind îndeplinită condiția obligatorie prevăzută la art. 10, alin. (1), lit. a) din Ordinul 2222/2006, respectiv Ordinul 103/2016 antecitat, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că petenta declară prin declarația tip 390 livrări de bunuri/prestări de servicii către partenerul intracomunilor K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH Germania, DE.

În susținere, petenta invocă prevederile art. 10 alin. (5) din Ordinul 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, preluate la art. 10 alin. (5) din Ordinul 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Se reține că ulterior depunerii contestației, societatea a transmis în susținere cu adresa 17657/16.06.2017, copii ale facturilor de stornare precum și ale facturilor corectate care conțin codul de TVA DE și denumirea beneficiarului K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH.

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a prezenta documente noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare unde se precizează:

„Art. 276 Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau imputerniciții acestora poate/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 oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

iar referitor la corectarea facturilor sunt incidente prevederile art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

”art. 330 Corectarea facturilor

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

a) în cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură;

b) în cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate.”

[..]

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise

după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 302.

De asemenea, la punctul 108 din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal legiuitorul a prevăzut că:

„(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 330 alin. (3) din Codul fiscal, înscriu aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea se preiau de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii trebuie să menționeze că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301 din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 301 alin. (2) din Codul fiscal.”

Referitor la documentele noi prezentate de contribuabil, cu adresa nr. 2218/05.07.2017, organele de control sesizează că pe acestea nu sunt înscrise mențiuni cu privire la faptul că facturile sunt emise după inspecția fiscală, nerespectând condiția prevăzută la art. 330 alin. (3) antecitat.

Întrucât în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală au menționat expres că în speță nu au fost sesizate organele de urmărire și cercetare penală, iar în documentele aflate la dosar nu sunt informații privind datele din documentele de transport, dacă partenerul din spațiul intracomunitar a înregistrat și declarat achizițiile de la societatea românească, modul de stingere a datoriilor între părți, în virtutea rolului activ, prin adresa nr. 12736/19.07.2017, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP X efectuarea unei cercetări la fața locului cu întocmirea unui proces verbal în care să fie cuprinse precizări suplimentare privind aceste aspecte.

Urmare a acestei solicitări, organele de control au transmis adresa nr. 3215/18.08.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 24066/22.08.2017, în care se precizează că societatea a prezentat facturi corectate care poartă ștampila și semnătura beneficiarului K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH Germania, fișa furnizorului SC KI (X) SRL emisă și transmisă de K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH, copii după extrasele de cont din care rezultă încasările înregistrate de la K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH pentru facturile emise, documente de transport în care la rubrica “Destinatar” este înscrisă societatea K (Donaueschingen/Engelswies) GmbH Germania iar locul de livrare este pe teritoriul Germaniei, această societate fiind înscrisă și la rubrica “livrarea mărfii și locul de livrare”.

Drept urmare, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au menționat expres că în speță nu au fost sesizate organele de urmărire și cercetare penală, și precizările transmise cu adresa 3215/18.08.2017, rezultă că acestea nu au avut suspiciuni privind realitatea livrărilor, motiv pentru care, aveau obligația de a analiza livrările intracomunitare de bunuri/servicii efectuate de contestatară prin prisma tuturor elementelor și împrejurărilor relevante din perspectiva îndeplinirii sau nu a condițiilor pentru aplicarea scutirii de TVA și prin prisma tuturor elementelor ce derivă din jurisprudența CJUE.

Astfel, din documentele aflate la dosar se reține că:

- În perioada verificată petenta a emis facturi de livrări intracomunitare către K Werk 510 DE DS Germania și K Werk 512 DE Werk Germania, dar a declarat prin declarația tip 390 livrări de bunuri/prestări de servicii către partenerul intracomunitar K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH Germania, DE;
- La dosarul contestației petenta a prezentat facturile corectate în care a înscris codul de TVA DE și denumirea beneficiarului K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH Germania;

- Societatea a prezentat documente de transport conform cărora bunurile livrate/ bunurile asupra cărora s-au prestat servicii în sistem lohn au fost transportate în spațiul intracomunitar către o societate care deține cod valid de TVA, cu sediul în Germania, pe documentele de transport fiind înscris că livrarea s-a făcut către K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH, societate care ștampilează scrisoarea de transport pentru confirmarea livrării, iar locul de livrare este în Germania;

- K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH Germania a înregistrat și achitat prin virament bancar achizițiile intracomunitare de la societatea verificată;

- Singurele argumente ale organelor de control pentru menținerea tratamentului fiscal aplicat sunt că facturile nu au fost corectate în timpul controlului respectiv că pe facturi nu este înscrisă mențiunea că au fost corectate după efectuarea controlului, rezultând că în speță nu este în discuție realitatea bunurilor/serviciilor facturate.

Sub aspectul legislației comunitare, se reține că, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii. Astfel, potrivit art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

Drept urmare, atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv referitor la Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componentă a aquis-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

Referitor la condițiile de formă, respectiv la faptul că pe facturile corectate nu este înscrisă mențiunea că au fost corectate după efectuarea unei inspecții fiscale, se reține că atât în contestația depusă, cât și cu prilejul susținerii orale a contestației, petenta a invocat jurisprudența europeană în materie, respectiv: C-273/11 Mecsec Gabona KFT, C-146/05 Albert Colle, C-587/10 VSTR, C-518/14 Senatex GmbH precum și jurisprudența ÎCCJ în decizia 4739/2011.

Astfel, conform jurisprudenței europene în spețe similare, Curtea a statuat că:

- **se acordă scutirea de TVA dacă cerințele de fond sunt îndeplinite chiar dacă unele cerințele de formă au fost omise**, Curtea reținând că „o măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire al unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei.” C-146/05 Albert Colle

- **dacă nu a fost contestată realitatea livrării intracomunitare principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată:** „31 În consecință, în cauza principală, din moment ce rezultă din decizia de trimitere că este incontestabil faptul că a fost efectuată o livrare intracomunitară, principiul neutralității fiscale impune – astfel cum în mod corect arată și Comisia Comunităților Europene – ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile. Situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar

fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite.” C-146/05 Albert Colle

- pentru a califica o operațiune ca fiind livrare intracomunitară, trebuie îndeplinite doar condițiile referitoare la calitatea de persoană impozabilă, la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar și la deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat membru în altul „30 *Exceptând aceste condiții referitoare la calitatea de persoană impozabilă, la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar și la deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat membru în altul, nicio altă condiție nu ar putea fi pretinsă pentru a califica o operațiune ca fiind livrare sau achiziție intracomunitară de bunuri (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, punctul 70), precizându-se că noțiunile de livrare intracomunitară și de achiziție intracomunitară au caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective (a se vedea în special Hotărârea Teleos și alții, punctul 38)”.* C-587/10 VSTR

- atribuirea unui număr de TVA este o cerință de formă, care nu pune în discuție dreptul la scutirea de TVA dacă sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare „60 *Desigur, atribuirea unui astfel de număr aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile în vederea aplicării TVA-ului și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare. Este vorba însă despre o cerință de formă, care nu pune în discuție dreptul la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare (în ceea ce privește dreptul de deducere, a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rep., p. I-10385,, punctul 50, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctele 33 și 47).* C-273/11 Mecsec Gabona KFT.

Astfel, având în vedere că în facturile corectate a fost înscris codul valid de TVA DE și denumirea beneficiarului K (Donaueschingen/ Engelswies) GmbH Germania, documentele de transport atestă că bunurile au fost transportate pe teritoriul altui stat membru, respectiv că serviciile s-au prestat asupra unor bunuri care au părăsit apoi teritoriul național, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut suspiciuni cu privire la realitatea livrărilor intracomunitare sau că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal, se reține că neînscrisura în facturi a precizărilor cu privire la faptul că acestea au fost întocmite după control este doar o condiție de formă care nu poate pune în discuție dreptul de aplicare a scutirii de TVA.

De altfel, în speță se constată că prin corectarea facturilor au fost modificate doar datele de identificare și codul de TVA al beneficiarului și nu s-a produs schimbarea regimului de taxare de la scutit la taxabil, astfel că în facturile corectate nu a fost înscrisă TVA pentru care se naște dreptul beneficiarului de deducere și nu există risc de abuz.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

(2) *În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.*”

urmează a fi admisă parțial contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X5+X6 lei, respectiv cu privire la TVA în sumă de X5 stabilită suplimentar de plată și cu privire la TVA în sumă de X6 lei respinsă la rambursare și pe cale de consecință va fi anulată decizia de impunere X/22.02.2017 cu privire la această sumă.

III.1.2. În ceea ce privește TVA în sumă de X8 lei, reprezentând TVA respinsă la deducere pentru achizițiile intracomunitare de servicii de la K Holding Germania

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii, în condițiile în care documentele prezentate nu

justifică ce servicii au fost prestate, respectiv că achizițiile de servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele contabile TVA deductibilă în sumă totală de X8 lei pentru achiziția de servicii de management de la operatorul intracomunitar K Holding Germania.

Societatea a prezentat organelor de control contractul de management încheiat în 26.11.2015 cu partenerul K Holding Germania din 26.11.2015 în care se precizează că „*Atât K Holding Germania cât și Industrial (X) intenționează să pună în aplicare prezentul contract începând cu data de 5 ianuarie 2015, prin aceasta formalizând condițiile de operare ale serviciilor efectuate începând cu acea dată.*”

În contract se mai precizează că în lista de servicii prezentată în Anexa nr. II la contract, sunt descrise doar la nivel general serviciile prestate de K Holding Germania, aceasta urmând să furnizeze toate celelalte servicii și asistență care sunt în interesul KI (X) SRL

- Asistență și suport în domeniul gestionării -Grup-;
- Asistență și suport cu privire la dezvoltarea strategică și afaceri și M&A;
- Coordonare a activităților Grupului în general;
- Asistență și suport cu privire la raportarea financiară, planificare (taxe) și controlare

Conform acestui contract SC KI (X) SRL convine să achite o taxă de serviciu către K Holding Germania, proporțional cu cota societății din valoarea costurilor pe care prestatorul german le atrage prin furnizarea de servicii specifice.

La solicitarea organelor de control, de a se prezenta documente justificative și explicații privind serviciile de management care au fost facturate de K Holding Germania și necesitatea prestării de către aceasta a acestor servicii, reprezentantul societății a precizat că prestatorul asigură:

- suport pentru respectarea funcțiilor de management, planificare, control - platforma de raportare și consolidare;
- Dezvoltarea strategiei la nivel de grup și pe fiecare fabrică în parte;
- Asistența și suport în privința structurilor bancare, linii de credit și asigurarea cash-ului;
- Suport strategic și financiar;
- Menținerea programului de asigurare;
- Asistență și suport în domeniul resurselor umane - platforma online de cursuri anti-corupție, dezvoltare personală și profesională;
- Publicarea revistei K pentru informarea tuturor angajaților;
- Asistență și suport în domeniul managementului ședințe trimestriale și anuale de management;
- Asistență și suport în probleme CSK - responsabilitate și implicare civică;
- Asigură necesarul comenzilor de producție pentru realizarea veniturilor și a funcționării firmei;
- Asigură cadrul contractual și furnizorii de materii prime;
- Ședințe regulate cu întreaga echipă de top Management;
- Vizite regulate în firmă.

Ca și documente justificative care să probeze prestarea serviciilor de management, au fost enumerate în cadrul notei explicative următoarele:

- se va prezenta platforma Cognos;
- ședințe periodice revista K;
- Linie credit Deutsche Bank;
- Contract de menținere a capacității;
- Program de dezvoltare a personalului cheie din grup;
- Revista K;
- Planificare ședință;

Organele de control precizează că SC KI (X) SRL are ca administratori statutar pe domnii RL și NG cetățeni din germani și pe dl PM. Potrivit informațiilor transmise cu Nota Explicativă solicitată în data de 14.02.2017, cei doi administratori germani sunt la rândul lor și administratorii Business Uniturilor ICS respectiv IMS, acestea funcționând ca și firme mamă pentru KI (X).

Cu privire la responsabilitățile celor doi administratori, se mai precizează că împreună cu dl P stabilesc strategia companiei, participă la întâlniri pentru evaluarea situației firmei, stabilesc bugetul anual, bugetul de investiții, cheltuieli etc., iar referitor la responsabilitățile administratorului cetățean român, se precizează că acesta este în plus responsabil pentru desfășurarea activității zilnice a firmei din punct de vedere al calității, costurilor, livrărilor necesare și al personalului, în vederea atingerii țargeturilor lunare, trimestriale și anuale și a asigurării aplicării și respectării tuturor cerințelor legale.

La nota explicativă contribuabilul a anexat o Revistă care include informații de marketing aferente Grupului K și câteva discuții purtate pe poșta electronică de către reprezentantul legal al societății verificate din data de 27.01.2017 cu un reprezentant K NV Olanda, precum și o agendă din data de 06.12.2016 a cărei subiect îl constituie o întâlnire de management, în care figurează ca participant și administratorul din România.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 297, alin. (1), (4) lit. (a) și art 299 alin. (1) lit. (a), (b) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016:

“art. 145 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);

După 01.01.2016 - Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile. Se reține deci faptul că prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestora trebuie să fie demonstrate ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detalii pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Prin urmare, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (art. 319 din Legea 227/2015), cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Astfel, faptul că societatea deține contracte în baza cărora a înregistrat în evidențele contabile facturi de servicii de management, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, societatea trebuind să dovedească că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său.

Se reține faptul că dreptul de deducere al TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

În același sens este și interpretarea dată de Înalta Curte de Casație și Justiție a României care în deciziile sale a subliniat obligația contribuabilului de a proba efectuarea serviciilor și legătura acestora cu activitatea curentă a contribuabilului, astfel:

- în Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție în care Curtea a reținut că „*urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

- în Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, se stipulează că:

„*[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

- în Decizia nr. 398/16.02.2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție se reține că:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”

Se constată totodată că aceste decizii sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, a **condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației se reține că în perioada verificată petenta a înregistrat achiziții intracomunitare de servicii de management pentru justificarea cărora nu prezintă documente din care să reiasă ce servicii au fost efectiv prestate, de către cine și necesitatea prestării acestor servicii în beneficiul SC KI (X) SRL. Astfel, se reține că:

- Petenta transmite alăturat la contestație două memorandumuri întocmite în luna martie 2016 și martie 2017 având ca subiect taxa de administrare pentru anii 2015 și 2016, în care este prezentat pe scurt conținutul situațiilor cuprinse în anexele 1, 2 și 3 la memorandum, precizându-se că prezintă modul de calcul al valorii adăugată reală pe companie, costurile defalcate și costurile totale, precum și avansurile de plată pentru anul următor.

Se reține că în atașamentele la Memorandumuri sunt enumerate costurile indirecte și directe ale K Holding, sub o denumire generică (de exemplu cazare, cheltuieli administrative cheltuieli IT, costuri de marketing și relații publice etc.) și cu valori totale, precum și repartizarea pe societățile din grup, fără să se poată identifica natura serviciilor efectiv facturate de către K Holding Germania și necesitatea prestării acestor

servicii. Totodată se reține că societatea verificată nu a prezentat organului de inspecție fiscală "condiții și evidențe adevărate și exacte în detaliu, precum este necesar pentru identificarea costurilor referitoare la acest contract" deși acestea sunt prevăzute în contract (art. VI pct. I din Contractul de management).

- La nota explicativă contribuabilul a anexat o Revistă care include informații de marketing aferente **Grupului K** și câteva discuții purtate pe poșta electronică de către reprezentantul legal al societății verificate din data de 27.01.2017 cu un reprezentant K NV Olanda, precum și o agendă din data de 06.12.2016 a cărei subiect îl constituie o întâlnire de management, în care figurează ca participant și administratorul din România.
- De asemenea se reține că părțile au încheiat contractul de management la sfârșitul lunii noiembrie 2015 dar precizează că intenționează să-l pună în aplicare începând cu data de 5 ianuarie 2015, astfel constatându-se că pentru perioada de până la 26.11.2015 relațiile dintre părți nu au avut la bază contract legal întocmit.

Din cele prezentate anterior reiese cu claritate că societatea nu a făcut dovada că a beneficiat în mod efectiv de servicii de management din partea societății K Holding, în condițiile în care obiectul contractului este generic și sunt prezentate la nivel general serviciile **care pot fi efectuate** de către K Holding, conținutul memorandumurilor anuale se rezumă la o descriere sumară a anexelor transmise, nu s-au prezentat documente corespunzătoare în raport cu activitățile care ar fi fost prestate, iar parte dintre activitățile descrise de petentă a fi desfășurate de K Holding Germania intră în atribuțiile administratorilor statuari ai petentei.

Organul de soluționare a contestației reține că nici în timpul inspecției fiscale, nici la dosarul contestației, societatea nu a prezentat documente justificative care să facă dovada că societatea K Holding a prestat în mod efectiv servicii de management în beneficiul petentei și că aceste servicii au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 65, alin. 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, conform căruia:

„Art. 73 alin. 1 Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective, și care trebuie să prezinte probe (dovezi) care prezintă un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În speță sunt incidente și prevederile art. 150 alin. (2) și art. 157 alin. (1) și alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (preluate de art. 307 alin. (2) și art. 326 alin. (1) și alin. (2) din Legea 227/2015), conform cărora:

“art. 150 alin. (2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin. (4) sau (5)”.

“art. 157 alin. (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin. (1) lit. b) - g).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de bunuri taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, exercitarea dreptului de deducere putând fi realizată în condițiile prevăzute de art.145 - 147¹ din Codul fiscal. Se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri/servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, respectiv să se facă dovada necesității și utilizării/prestării efective a acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește observația organelor de control că cei doi administratori cetățeni germani sunt și administratorii Business Uniturilor ICS respectiv IMS, acestea funcționând ca și firme mamă pentru KI (X), se reține că acest aspect nu a fost semnalat pentru că ar fi avut loc o dublare a cheltuielilor de management, cum interpretează petenta, ci pentru că prin numirea ca administratori, domnii RL și NG au de îndeplinit anumite obligații în exercitarea acestor funcții indiferent dacă în actul de numire este prevăzută remunerarea acestei activități sau nu. În speță, conform prevederilor art. 70 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată: *“Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv[...]”*. Astfel, participarea la sedințe și întâlniri periodice, dezvoltarea de strategii, întocmirea bugetelor anuale, coordonarea activității, reprezintă atribuții de serviciu și activități curente, ale administratorului societății, iar petenta nu a justificat cu documente că K Holding a prestat servicii diferite de cele care intră în atribuțiile administratorilor.

Referitor la susținerea petentei că organele de control nu au solicitat explicații și documente suplimentare cu privire la serviciile de management, se reține că prin Nota explicativă organele de control au solicitat explicit documente pentru justificarea serviciilor pe care însăși petenta le-a enumerat ca fiind prestate de K Holding dar așa cum recunoaște și în contestație „evidențele complete și detaliate privind toate aceste servicii și costurile aferente la nivel de grup se află la societatea K Holding iar societatea românească deține doar dovezi privind participarea la aceste servicii... nu și documente justificative”. Totodată se reține că deși avea cunoștință despre faptul că informațiile prezentate la control sunt insuficiente, nici în susținerea contestației petenta nu a depus astfel de documente. Se reține că așa cum afirmă însăși petenta „memorandumul atașat facturii finale anuale ... reprezintă în fapt centralizatorul serviciilor prestate și al costurilor decontate pe baza contractului”, astfel că acest document nu poate reprezenta o dovadă a prestării efective a unor servicii în legătură cu activitatea taxabilă a SC KI (X) SRL.

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale incidente în materie, faptul că documentele depuse de societate în cauză sunt lipsite de relevanță, nefiind de natură să justifice că sumele înscrise în facturile de servicii emise de K Holding Germania reprezintă contravaloarea unor servicii necesare și prestate în beneficiul său, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC KI (X) SRL, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X8 lei aferentă acestor servicii.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă totală de X8 lei aferentă serviciilor facturate de K Holding Germania, respectiv cu privire la TVA în sumă de X9 lei

stabilită suplimentar de plată și cu privire la TVA în sumă de X10 lei respinsă la rambursare.

III.2. Referitor la accesoriile în sumă totală de Y lei

III.2.1. Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente unor debite stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/22.02.2017 contestată, în cuantumul calculat de organul de administrare, în condițiile în care, în urma soluționării contestației formulate împotriva acestei decizii, s-a dispus admiterea parțială a contestației și anularea parțială a titlului de creanță.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017 Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov a calculat dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de Y1 lei.

Din anexa la decizie reiese că accesoriile au fost calculate pentru obligațiile de plată principale individualizate în Decizia nr. X/22.02.2017, perioada pentru care s-au calculat accesoriile fiind 16.05.2016-25.11.2016.

De asemenea, aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. X/22.02.2017, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017 Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov a calculat penalități de nedeclarare pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere în sumă de Y2 lei, perioada de calcul fiind 16.05.2016-25.11.2016.

Prin contestația analizată petenta s-a îndreptat atât împotriva Deciziei de impunere X/22.02.2017, solicitând anularea parțială a acesteia cu privire la TVA în sumă de X1 lei, cât și împotriva accesoriilor analizate în speță.

Se reține că la punctul III.1 din prezenta decizie a fost soluționată contestația formulată de SC KI (X) SRL împotriva Deciziei de impunere nr. X/22.02.2017, cu privire la suma parțială de X1 lei reprezentând TVA, în sensul că organul de soluționare a admis parțial contestația și a anulat parțial Decizia de impunere X/22.02.2017 pentru TVA în sumă de X5+X6 lei, și a respins contestația pentru TVA în sumă de X8 lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 173, 174 și 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

art. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective. Totodată, pentru

obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect, stabilite în urma inspecției fiscale, legiuitorul a prevăzut că plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare în cuantum de 0,08 % pe zi.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov a calculat accesorii pentru obligațiile de plată principale individualizate în Decizia de impunere nr. X/22.02.2017, contestată de petentă și soluționată conform punctului III.1. din prezenta decizie;

- Se reține că din total TVA în sumă de X lei stabilită suplimentar prin această Decizia de impunere nr. X/22.02.2017, suma de X7 lei (afereantă perioadei pentru care a fost verificat cu control ulterior soldul solicitat la rambursare) nu a fost contestată de petentă;

- accesorii au fost calculate pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X4 lei din TVA rambursată cu control ulterior, de la data rambursării (16.05.2016) până la data depunerii decontului cu sold negativ de TVA cu opțiune de rambursare nr. INTERN-105159001-2016, respectiv până la 25.11.2016.

Întrucât Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul soluționare contestații, prin prezenta decizie, a admis parțial contestația și a anulat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/22.02.2017, cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de X5+X6 lei, obligație fiscală care a stat parțial la baza emiterii deciziilor de calcul accesorii contestate, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 50 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„art. 50

Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”

Din documentele aflate la dosar se reține că din total TVA în sumă de X5+X6 lei pentru care a fost admisă contestația, suma de X5 lei reprezintă TVA rambursată cu control ulterior, pentru care organul fiscal a calculat prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017 dobânzi în sumă de Y3 lei (X5 lei x 193 zile x 0,02%) iar prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017 a calculat penalități de nedeclarare în sumă de Y4 lei (X lei TVA scadentă după data de 01.01.2016 x 193 zile x 0,08%), pentru perioada 16.05.2016-25.11.2016.

Astfel, având în vedere că dobânzile și penalitățile de nedeclarare reprezintă măsură accesorie în raport cu TVA stabilită suplimentar de plată iar prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației **a admis parțial contestația pentru TVA în sumă de X5 lei**, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” și în conformitate cu prevederile art. 50 alin. (2) antecitat, **se va admite parțial contestația și se vor anula parțial** Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017, cu privire la dobânzile **în sumă de Y3 lei** și penalitățile de nedeclarare **în sumă de Y4 lei**.

Totodată, se reține că din total TVA în sumă de X8 lei pentru care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația, suma de X9 lei reprezintă TVA rambursată cu control ulterior, pentru care organul fiscal a calculat prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017 dobânzi în sumă de **Y5 lei** (X9 leix 193 zilex 0,02%), iar prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017 a calculat penalități de nedeclarare în sumă de **Y6 lei** (X lei TVA scadentă după data de 01.01.2016 x 193 zile x 0,08%), pentru perioada 16.05.2016-25.11.2016.

Având în vedere că prin prezenta Decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC KI (X) SRL împotriva Deciziei de impunere nr. X/22.02.2017, cu privire la suma parțială de X9 lei reprezentând TVA care a stat la baza accesoriilor contestate, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" **se va respinge contestația și pentru dobânzile în sumă de Y5 lei și pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de Y6 lei aferente.**

III.2.2. În ceea ce privește dobânzile în sumă de Y7 lei, aferente TVA în sumă de X7 lei, obligație care nu a fost contestată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care petenta nu aduce argumente și temeuri de drept în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BV 50/22.02.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/22.02.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina SC KI (X) SRL TVA în sumă de X lei, din care X3 lei reprezintă TVA respinsă la rambursare și X4 lei TVA stabilită suplimentar de plată, pentru care Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov a calculat prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017 și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017, dobânzi în sumă de Y1 lei respectiv penalități de nedeclarare în sumă de Y2 lei.

Prin contestația depusă, societatea contestă parțial TVA stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale, solicitând anularea și aducând argumente și motivații doar pentru suma de X1 lei, dar alege să solicite anularea în întregime accesoriilor stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. 3103/ 30.03.2017 și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017, în sumă totală de Y lei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază".

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației",

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv".

Conform dispozițiilor legale anterior citate, în contestație formulată societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază cererea sa, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că "motivarea contestației în procedura administrativă se poate

face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se reține că SC KI (X) SRL, deși solicită anularea în întregime a sumelor stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017 și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017, acte administrative fiscale emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, **în ceea ce privește accesoriile calculate pentru TVA în sumă de X7 lei, respectiv pentru dobânzile în sumă de Y7 lei (X7 lei x 193 zile x 0,02%), nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația.**

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată contestația** formulată de S.C. KI (X) S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr. X/30.03.2017, **pentru dobânzi în sumă de Y7 lei.**

III.3 Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/15.03.2017, cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin Serviciul soluționare contestații, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere.

În fapt, prin contestația înregistrată la organul fiscal, contribuabilul se îndreaptă și împotriva Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/15.03.2017, solicitând anularea în întregime a acesteia.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data depunerii contestației:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva titlurilor de creanță prevăzute expres și limitativ de lege respectiv a deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere.

Prin urmare, având în vedere că petenta contestă decizia prin care au fost compensate obligațiile fiscale, se reține că **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații nu are competența de soluționare a contestației formulate pentru acest capăt de cerere**, aceasta intrând în competența organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Totodată, potrivit pct. 5.1 și pct. 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

(...)

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă spre soluționare Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, în calitate de organ emitent al Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/15.03.2017.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1), art. 272 alin. (1), (2) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Admiterea parțială a contestației formulată de S.C. KI (X) S.R.L. pentru suma totală de **T1 lei**, respectiv:

- **admiterea parțială a contestației** formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/22.02.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală **pentru TVA în sumă de X5+X6 lei**, din care X5 lei TVA suplimentară de plată și X6 lei TVA respinsă la rambursare și anularea parțială a acestui act administrativ pentru aceste sume.
- **admiterea parțială a contestației** formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/30.03.2017, emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru **dobânzi în sumă de Y3 lei**, și pentru **penalități de nedeclarare în sumă de Y4 lei** și anularea parțială a acestor acte administrative fiscale pentru aceste sume.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. KI (X) S.R.L. pentru suma totală de **T1 lei** respectiv:

- **respingerea ca neîntemeiată contestația** formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/22.02.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în sumă de X8 lei**, din care X9 lei TVA suplimentar de plată și X10 lei TVA respinsă la rambursare.
- **respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/30.03.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/30.03.2017, emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru **dobânzi în sumă de Y5 lei**, și pentru **penalități de nedeclarare în sumă de Y6 lei**.

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. KI (X) S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/30.03.2017, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru **dobânzi în sumă de Y7 lei**.

4) Transmiterea spre competentă soluționare, către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, a contestației formulată împotriva Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/15.03.2017.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

