

DECIZIA nr 971/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS5FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x, comunicata in data **29.05.2014**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei).

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei** (x lei + x lei) si accesorii aferente TVA in suma de **x lei** (x lei + x lei).

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Baza impozabila (x lei) inregistrata in decizia de impunere contestata nu corespunde sumei TVA respinsa la rambursare (x lei).

Baza impozabila ar trebui sa fie de x lei, formata din:

- x lei = baza impozabila pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA;
- x lei = baza impozabila pentru care s-a colectat TVA.

2. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei:

- SC x 2002 SRL a fost radiata incepand cu data de 28.05.2013 si declarata inactiva din data de 30.05.2011, insa facturile pentru care nu s-a acordat drept de deducere sunt emise in cursul anului 2009;

- faptul ca SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL nu au in obiectul de activitate serviciile facturate catre contestatara nu este vina contestatarei, cata vreme legislatia nu impune verificarea acestui aspect in vederea justificarii dreptului de deducere al TVA; mai mult, in cazul achizitiei de la SC x Grup SRL (repararea imprimantei), natura operatiunii corespunde exact obiectului principal de activitate al prestatorului, respectiv cod CAEN 9511 repararea calculatoarelor si a echipamentelor periferice;

- masura dispusa de organele de inspectie fiscala este una abuziva si incalca legislatia TVA, respectiv principiul neutralitatii taxei, al proportionalitatii, al eficacitatii si al certitudinii impunerii, dar si jurisprudenta CEJ.

3. Referitor la TVA colectata in suma de x lei:

Serviciile prestate de contestatara in beneficiul companiei mama din Danemarca au natura unei intermediari a vanzarii de bunuri. Potrivit pct 2.1 din contractul de agentie, societatea numeste agentul, iar agentul accepta numirea, sa actioneze in calitate de agent pentru solicitarea de comenzi de vanzare a produselor in cadrul teritoriului pe o baza neexclusiva.

Modul de calcul al remuneratiei nu este de natura sa schimbe substanta serviciilor prestate de X SRL.

Locul prestarii se stabileste conform exceptiei de la art. 133 alin 2 lit. i din Codul fiscal, valabil la acel moment.

Cum relatia contractuala este intre contestatara si compania din Danemarca care are calitate de vanzator, operatiunea de intermediere este legata de livrarea intracomunitara de bunuri din Danemarca catre Romania.

Locul livrarii intracomunitare de bunuri se stabileste conform regulii generale pentru livrarea de bunuri si anume conform art. 132 alin 1 lit. a din Codul fiscal, potrivit carora este locul unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe expedierea sau transportul, in cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert.

4. Accesorii aferente TVA sunt calculate eronat, respectiv a fost stabilita in plus suma de x lei.

Aceste erori includ desconsiderarea termenilor de plata care cad in zile nelucratoare. Organele de inspectie fiscala au considerat ca perioada strict zilele intre 26 a lunii X si 25 a lunii X+1.

De asemenea, sunt luni in care cotele modificate de majorari/dobanzi nu au fost aplicate corespunzator. De exemplu, la luna mai 2010 erau 4 zile (26.06.2010 – 30.06.2010) cu cota aplicabila de 0.1% si 25 zile (1.07.2010 – 25.07.2010) cu cota aplicabila de 0.05%. Insa organele de inspectie fiscala au aplicat cota de 0.1% pentru intreaga perioada. Similar s-a procedat si pentru perioadele urmatoare: iunie 2010, august 2010, septembrie 2010.

In concluzie, societatea solicita anulara partiala a deciziei de impunere contestata pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei (x lei + x lei) si accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei).

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei).

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei** (x lei + x lei) si accesorii aferente TVA in suma de **x lei** (x lei + x lei).

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

Organele de control din cadrul AS5FP au efectuat control la **SC X SRL**, pentru perioada 01.01.2009 – 30.06.2013, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere

privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

Din constatatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x rezulta ca TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, provine din:

- x lei – TVA colectata aferenta serviciilor de comisionare, facturate in perioada iunie 2009 – decembrie 2009, in baza contractului de agentie din data de 01.05.2009, pe motiv ca locul prestarii este in Romania, potrivit dispozitiilor art 133 alin 1 din Codul fiscal;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta unor facturi pentru care exista suspiciunea ca nu sunt decat documente intocmite si introduse in circuitul economic fara a avea o baza legala si reala, furnizorii fiind radiati si fiindu-le anulate codurile de TVA (SC x SRL, SC x 2002 SRL, SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL).

De asemenea, prin decizia de impunere contestata s-au calculat accesorii aferente TVA in suma de **x lei** (x lei + x lei).

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei** [x lei (facturi emise SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL) + x lei] si accesorii aferente TVA in suma de **x lei** (x lei + x lei).

3.1 Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, în condițiile în care organele de inspectie fiscala nu au analizat relevanta starilor de fapt fiscale si nu au adoptat o solutie admisa de lege, intemeiata pe constatari complete si utilizand toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL in perioada ianuarie 2009 - iulie 2009, conform anexei nr. 9 a raportului de inspectie fiscala, pentru care exista suspiciunea ca nu sunt decat documente intocmite si introduse in circuitul economic fara a avea o baza legala si reala, furnizorii fiind radiati si fiindu-le anulate codurile de TVA.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 134¹, art. 134², art. 145 alin. 1 si 2 lit.a), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, inoare :

„Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. (...)

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

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

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

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă achiziționării de servicii/bunuri, de la data aderării legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a CEE, iar prin Tratatul de aderare, țara noastră s-a obligat printre altele să respecte acquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru o aplicare unitară a legii.

Astfel, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C – 439/04 și C – 440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik-C-285/11).

În speta, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de x lei aferentă facturilor emise de SC Zheng Yi Impex 2002 SRL, SC Morgana Invest SRL, SC Class Com Impex SRL și SC Itland Grup SRL, în perioada **ianuarie 2009 - iulie 2009**, conform anexei nr. 9 a raportului de inspecție fiscală, **intrucat exista suspiciunea ca nu sunt decat documente intocmite si introduse in circuitul economic fara a avea o baza legala si reala**, furnizorii fiind radiati și fiindu-le anulate codurile de TVA, după cum urmează:

- SC x SRL – societatea este declarată inactivă din data de 30.05.2011 și radiată începând cu data de 28.05.2013;

- SC x SRL, deși are ca obiect de activitate cod CAEN 5630 – „Baruri și alte activități de servire a bauturilor”, a facturat către contestatara servicii de manipulare și depozitare la rece a marfurilor;

- SC x SRL, deși are ca obiect de activitate cod CAEN 4690 – „Comert cu ridicata nespecializat”, a facturat către contestatara prestări servicii în vamă;

- SC x SRL are ca obiect de activitate cod CAEN 9511 – „Repararea calculatoarelor și a echipamentelor periferice” și a facturat către contestatara servicii de servicii aferent imprimantei x, mijloc fix aflat în patrimoniul societății.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta următoarele:

- la data emiterii facturii nr. x, SC x SRL nu era declarată societate inactivă și nici nu era radiată;

- cu privire la facturile emise de SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, unica constatare a organului fiscal este ca obiectul de activitate al acestor societati nu are legatura cu serviciile facturate catre contestatara.

Intrucat constatarile organelor de inspectie fiscala sunt insuficiente, in sensul ca ca nu exista nici in raportul de inspectie fiscala, nici in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei precizari cu privire la elementele obiective care au condus la concluzia ca exista suspiciuni in ceea ce priveste facturile emise de furnizorii de servicii, prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei a solicitat informatii suplimentare organelor de inspectie fiscala.

Prin adresa nr. x inregistrata sub nr. x, organele de inspectie fiscala nu au adus nicio precizare suplimentara in acest sens si mai mult au subliniat ca nu s-a intocmit sesizare penala.

Se retine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a avea in vedere si jurisprudenta CJE, respectiv cazul Halifax & Others, potrivit caruia, operatiunea are ca scop sa aduca un avantaj pentru deducerea TVA:

- dispozitiile din a sasea Directiva trebuie interpretate ca opunandu-se oricarui drept pe care l-ar putea avea o persoana impozabila in privinta deducerii de TVA in momentul in care operatiunile din care deriva acest drept se constituie intr-o practica abuziva;

- pentru a se constata existenta unei practici abuzive, este necesar, in primul rand, ca operatiunile aferente, sub rezerva aplicarii formale a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante din a sasea Directiva si legislatia nationala care o transpune, sa aiba ca rezultat obtinerea unui avantaj fiscal, iar acordarea acestuia sa intre in contradictie cu scopul acestor prevederi. In al doilea rand, dintr-o serie de factori obiectivi trebuie sa reiasa ca scopul esential al operatiunilor in cauza este acela de a obtine un avantaj fiscal;

- in situatia in care s-a constatat existenta unei practici abuzive, **operatiunile implicate trebuie redefinite**, astfel incat sa se reconstituie situatia care ar fi prevalat in absenta operatiunilor care alcatuiesc respectiva practica abuziva;

- **este datorita organelor de control sa verifice, in concordanta cu prevederile legislatiei nationale, daca legislatia comunitara este subminata, daca a avut loc vreun abuz in cazul respectiv** (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others [2002] ERC I-8923).

Astfel, din cazul Halifax & Others, reiese ca este datorita organelor de control sa verifice daca operatiunile supuse inspectiei fiscale au ca scop esential obtinerea unui avantaj fiscal, respectiv daca a avut loc vreun abuz in acel caz. Orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in absenta acestui artificiu va fi restabilita.

Totodata, potrivit dispozitiilor art. 11 alin. 1 din Codul fiscal, "la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Avand in vedere cele mai sus prezentate, se constata ca AS5FP nu a analizat relevanta starilor de fapt fiscale si nu a adoptat o solutie admisa de lege, intemeiata pe constatarii complete si utilizand toate informatiile si documentele necesare pentru

determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii, desi conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

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

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

Intrucat, organele de inspectie fiscala din cadrul AS5FP nu au verificat toate aspectele legate de achiziitiile care fac obiectul prezentei cauze, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, Serviciul solutionare contestatii din cadrul **DGRFPB nu se poate pronunta** cu privire la legalitatea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei .

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se **desfiinta in parte** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x, cu privire la TVA in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat."

Prin urmare, organele de inspectie fiscala vor proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin solicitarea de documente suplimentare contestatarei in vederea verificarii tuturor conditiilor legale privind deductibilitatea TVA.

3.2 Referitor la TVA colectata in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are obligatia de a colecta TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de comisionare facturate in perioada iunie 2009 – decembrie 2009, catre societatea Danisco din Danemarca, in conditiile in care aceasta nu a demonstrat cu documente ca din punct de vedere al TVA locul prestarii serviciilor respective nu este in Romania.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, intrucat cu privire la serviciile de comisionare facturate in perioada iunie 2009 – decembrie 2009, in baza contractului de agentie din data de 01.05.2009, locul prestarii este in Romania, potrivit dispozitiilor art 133 alin 1 din Codul fiscal.

In drept, potrivit prevederilor art. 126 alin 1, art. 129 alin 3 lit e), art. 133 alin. 1 si alin. 2 lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 7 din HG nr. 44/2004, in vigoare in cursul anului 2009:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

“Art. 129 (...) (3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

(...) e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”

Norme metodologice:

“7. (3) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, **intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.** În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.”

“Art. 132. - (1) Se consideră a fi **locul livrării de bunuri:**

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi,

se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import.”

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

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi: (...)

i) locul operațiunii de bază pentru serviciile de intermediere aferente acestei operațiuni, prestate de intermediari care acționează în numele și în contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate **în legătură cu alte operațiuni** decât cele prevăzute la lit. e), f) și g). Prin operațiune de bază se înțelege **livrarea de bunuri**, prestarea de servicii, achiziția intracomunitară sau importul de bunuri **efectuate de persoana în numele și în contul căreia acționează intermediarul**. Prin excepție, în cazul în care, pentru serviciile prestate, clientul a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se realizează operațiunile, se consideră că prestarea are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA.”

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine ca, regula generala este ca locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

Prin exceptie de la regula de baza, locul prestarii poate fi considerat, pentru anumite prestari de servicii, ca fiind locul unde isi are stabilit sediul activitatii beneficiarul. Aceste prestari de servicii sunt prevazute la alin. 2 al art. 133 din Legea nr. 571/2003, societatea sustinand ca se incadreaza in prevederile art. 133 alin. 2 lit. i) din actul normativ mentionat, respectiv sustine ca a prestat servicii de intermediere pentru care locul prestarii se considera a fi sediul beneficiarului deci, Danemarca.

De asemenea, se retine ca in vederea stabilirii teritorialitatii, respectiv a locului prestarii serviciilor si pe cale de consecinta daca aceste servicii se incadreaza in prevederile art. 133 alin. 2 lit. i) din Legea nr.571/2003 pentru care se aplica exceptia sau daca sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind regula generala de stabilire a locului prestarilor de servicii, **este necesara analiza natura acestora, pe baza de documente si stabilirea in ce au constatat concret aceste servicii**, in concordanta cu prevederile legale incidente, respective art. 126 si 129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In acest sens, trebuie subliniat ca in sustinerea argumentelor sale, societatea a prezentat numai contractul de agentie din data de 01.05.2009, potrivit caruia:

- fiecare dintre entitatile grupului x enumerate in Anexa 2 (tabelul contrapartilor), in calitate de entitate de vanzatoare (fiecare denumita “societatea”)

si

- fiecare dintre aceleasi entitati enumerate in Anexa 2, in calitate de entitate cumparatoare (fiecare denumita “agentul”).

Intrucat fiecare dintre partile enumerate in Anexa 1 “Lista partilor” doreste sa devina parte in calitate de societate si/sau in calitate de agent, in conformitate cu tabelul contrapartilor stabilit in conformitate cu Anexa 2”;

Intrucat societatea doreste sa numeasca un agent pentru solicitarea comenzilor de vanzare a produselor in teritoriu pe baza neexclusiva;

Intrucat Agentul doreste sa actioneze in calitate de agent pentru solicitarea de comenzi de vanzare a produselor in teritoriu, pe o baza neexclusiva;

“1.1 Comision in seamna plata societatii catre agent pentru toate serviciile si solicitarile prestate de catre agent”, astfel cum este prevazut in clauza 3.1. (...).”

“1.2. Produse in seamna oricare dintre produsele societatii oferite spre vanzare de catre agent periodic, in cadrul teritoriului.”

“Teritoriu in seamna tara de domiciliu a agentului, precum si orice alt teritoriu in care distribuitorul poate distribui si vinde produse periodic, conform contractului cu societatea.”

“2.1 Prin prezentul contract, societatea numeste Agentul, iar Agentul accepta numirea, sa actioneze in calitate de agent **pentru solicitarea de comenzi de vanzare a produselor in cadrul teritoriului** pe o baza neexclusiva, in conformitate cu termenii si conditiile prezentului contract.”

“2.2 Pentru evitarea oricarui dubiu, **agentul nu va avea autoritatea de a incheia contracte in numele societatii si nici nu poate lega societatea in niciun fel**, iar societatea va fi libera sa respinga oferte orice oferte sau ordine transmise de catre agent.”

“3.1 Ca o compensatie unica si completa pentru toate serviciile prestate de catre Agent in legatura cu solicitarea de vanzari pentru produsele din teritoriu, Societatea va plati agentului un comision pentru toate produsele. (...)

“3.4 Comisiunile nu vor fi scadente pentru oferte sau comenzi transmise de agent si care nu au fost acceptate de societate. In cazul in care un contract de vanzare incheiat ca urmare a unor oferte sau comenzi transmise de catre agent, este reziliat, agentul nu are dreptul la niciun comision in legatura cu acesta. »

Trebuie subliniat ca la contestatia formulata, societatea a anexat numai Anexa 1 « Tabelul partilor ».

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile societatii potrivit carora locul prestarii serviciilor de intermediere facturate este in Danemarca, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. - contractul de agentie din data de 01.05.2009 este un contract general, valabil pentru toate societatile care fac parte din grupul x, nefiind individualizata in concret relatia dintre contestatara si “compania mama din Danemarca”, x;

2. - contrar prevederilor art. 206 alin 1 lit d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, societatea contestatara nu a depus documente din care sa rezulte ca ii sunt aplicabile dispozitiile art. 133 alin 2 lit i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar cu privire la aceste aspecte nu exista nicio prevedere expresa in cuprinsul contractului general anexat; in acest sens, societatea nu a depus documente din care sa rezulte:

- in ce au constat serviciile de intermediere facturate;
- care sunt bunurile cu privire la care s-au prestat serviciile de intermediere;
- care este locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul acestora;
- care este destinatia finala a bunurilor respective, etc.

Prin urmare, intrucat din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili daca serviciile prestate de **SC X SRL** sunt servicii pentru care sa fie aplicabile dispozitiile art. 133 alin 2 lit i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste operatiuni sunt impozabile in Romania, conform prevederilor art. 126 si art. 133 alin 1 din acelasi act normativ, in vigoare pe perioada supusa impunerii, avand obligatia de a colecta TVA in suma de x lei.

Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.3 Referitor la cuantumul bazei de impunere aferenta TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x emisa de AS5FP:

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x emisa de AS5FP, contestata, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

Obligatie fiscala stabilita suplimentar:

- baza impozabila = x lei
- TVA stabilita suplimentar = x lei.

Este intemeiata motivatia societatii cu privire la faptul ca baza impozabila stabilita suplimentar este eronata, dar nu are influenta asupra obligatiei de plata reprezentand TVA, in conditiile in care, asa cum sustine si contestatara, diferenta de TVA este stabilita astfel:

- TVA 19% = x lei, baza este in suma de x lei;
- TVA 19% = x lei, baza este in suma de x lei si nu in suma de x lei.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de x lei (x lei + x lei) aferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte potrivit pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere contestata cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA, iar pe de alta parte motivatia contestatarei vizand aplicarea eronata a cotei de majorari este intemeiata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x emisa de AS5FP s-au calculat accesorii in suma totala de x lei aferente TVA, dupa cum urmeaza:

- dobanzi de intarziere in suma de x lei, calculate pentru perioada 26.02.2009 – 25.08.2011;
- penalitati de intarziere in suma de x lei, calculate pentru perioada 01.07.2010 – 25.08.2011.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

« **Art. 120 (...)** **(7)** Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.»

Articolul a fost modificat prin art. I, pct. 10 din O.U.G. nr. 39/2010 începând cu **01.07.2010**.

« **Art. 120 (...)** **(7)** Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Alineatul (7) a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanța de urgență 88/2010 începând cu **01.10.2010**.

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadența a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi/majorări și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. De asemenea, în perioada supusă verificării, nivelul dobânzii/majorării de întârziere a avut următoarele cote:

- 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, până la data de 30.06.2010;
- 0,05 % pentru fiecare zi de întârziere, în perioada 01.07.2010 - 30.09.2010;
- 0,04% pentru fiecare zi de întârziere, începând cu data de 01.10.2010.

Referitor la accesoriile în sumă de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. F-S5 x, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina contestatului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care:

- potrivit pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus desființarea deciziei de impunere contestată cu privire la debitul în sumă de x lei reprezentând TVA;
- din anexa 1 a RIF-ului rezulta că diferențele de TVA s-au stabilit cumulativ;

- organele de inspectie fiscala desi precizeaza aplicarea cotei de 0.05% incepand cu data de 01.07.2010 si de 0.04% incepand cu 01.10.2010, pentru perioada 26.06.2010 – 25.07.2010 a aplicat numai cota de 0.1%, iar pentru perioada 26.10.2010 – 25.11.2010 a aplicat cota de 0.05%,

urmeaza ca, in temeiul dispozitiilor art. 216 alin. 3 din Codul de procedura fiscala, republicat, sa se dispuna desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la accesoriile in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

“**11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, organele de inspectie fiscala din cadrul AS5FP vor proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contestatarei tinand cont de prevederile legale in vigoare, **sustinerile acestuia privind numarul de zile pentru care datoreaza majorari/dobanzi de intarziere si cota aplicata** si de retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul jurisprudenta CEJ, art. 11, art. 126, art. 129, art. 132, art. 133, art. 134¹, art. 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si 7 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 11.5 - 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014, art. 94, art. 216 alin 1 si 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

1. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si cu privire la accesoriile in suma de x lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare tinand cont de prevederile legale, de retinerile din prezenta decizie si de sustinerile societatii.

2. Respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei .

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