

**DECIZIA nr. 133/22.02.2013**  
privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL**,  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București  
sub nr. x/12.07.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice sector 1 – Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr. x/11.07.2012, înregistrată la DGFPMB sub nr. x/12.07.2012, completată cu adresa nr. x/21.09.2012, înregistrată la DGFPMB sub nr. x/24.09.2012, cu privire la contestația formulată de **SC X SRL**, prin împuternicit TMFR SRL, cu sediul în București, str. NT nr. , AHB, etaj , sector 1.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sector 1 sub nr. x/22.06.2012, completată prin adresa înregistrată la DGFPMB sub nr. x/30.07.2012, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012, emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administrației Finanțelor Publice sector 1, în baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012, ambele comunicate sub semnatura cu adresa nr. x/23.05.2012, prin care s-a stabilit în sarcina societății TVA stabilită suplimentar și ramasă de plată de plată în suma de y1 lei, precum și accesoriile aferente TVA în suma de y2 lei.

Constatând că în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art. 209 alin.1 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București este investită să soluționeze contestația formulată de **SC X SRL**.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL solicită desființarea deciziei de impunere nr. F-S1 x/17.05.2012, în ceea ce privește TVA colectată suplimentar în suma de y1 lei aferentă serviciilor facturate către FDS s.r.o. și majorările de întârziere aferente în suma de y2 lei, respectiv modalitatea de calcul a acestora solicitând recalcularea accesoriilor.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

X SRL este membră a grupului multinational FD, în România fiind subcontractată de FDS s.r.o.-asociat și client unic al X SRL pentru prestare servicii procesare carduri, prelucrare date, promovare și prezentare produse în relație cu BRD Finance IFN SA și Cetelem IFN SA, administrare pagini web și activități conexe ale asociatului și clientului unic, nefiind implicată în cumpărarea/vanzarea de carduri.

Serviciile prestate în cadrul contractului încheiat de X cu FDS constau în: introducerea și extragerea datelor din web site-ul clientului; personalizare și expediere carduri; interacțiuni cu clienții pentru prezentarea produselor; consultanță în cadrul dezvoltării comerciale, servicii subcontractate în continuare către companii locale.

In ceea ce privește serviciile prestate de SC X SRL către FDS s.r.o. în legătură cu cardurile BRD Finance IFN SA

In baza contractului cadru incheiat la nivel global, FDGS Limited-membra a grupului multinational FD presteaza catre SG servicii de externalizare a managementului cardurilor, pentru care sunt incheiate contracte la nivel local .

In baza actului aditional la contractul cadru, FDGS emite catre BRD Finance IFN SA Limited facturi fara TVA, pentru serviciile prestate apeland la entitati locale ale grupului, respectiv FDS, iar aceasta la FDR, care la randul ei a apelat la SC OCS Romania SRL pentru personalizare carduri si a facturat aceste servicii catre FDS.

In ceea ce priveste serviciile prestate de SC X SRL catre FDS s.r.o. in legatura cu cardurile Cetelem IFN SA

Personalizarea cardurilor s-a facut in Slovacia si au fost trimise in Romania pentru a fi distribuite clientilor de catre X, fara ca dreptul de proprietate sa fie transferat la aceasta. Pentru prestarea serviciilor de pregatire card si PIN si transmiterea ulterioara a cardurilor a apelat la furnizori locali, SC TD SRL si SC S SRL care au emis facturi pe numele sau, fiind facturate apoi catre FDS.

Pentru serviciile prestate catre FDS s.r.o, SC X SRL a emis facturi fara TVA considerand ca locul taxarii acestor servicii este in Slovacia, conform art.133 alin.2 din Codul fiscal, pentru care nu avea obligatia colectarii TVA si considera ca obligatiile stabilite in sarcina sa sunt nelegale invocand urmatoarele:

Tratamentul fiscal al celor doua tranzactii (servicii prestate de furnizorii romani catre contestatara si cele prestate de aceasta catre FDS) trebuiau analizate separat.

Din perspectiva TVA, X a achizitionat si a prestat la randul sau servicii de personalizare, pregatire si transmitere carduri pentru FDS actionand in calitate de comisionar, in numele sau dar in contul principalului (primeste facturi pe numele sau de la furnizor si emite facturi clientului), conform art.129 alin.2 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste serviciile de personalizare prestate in legatura cu cardurile BRD Finance IFN SA de catre OCS Romania, societatea considera ca acestea au natura unor servicii de marketing si invoca cazul C-69/92 al CEJ, pentru care sunt aplicabile prevederile art.133 alin.2 lit.g pct.4 din Codul fiscal (inainte de 1 ianuarie 2010) si art.133 alin.2 din Codul fiscal (dupa 1 ianuarie 2010), fiind taxabile in Slovacia.

In ceea ce priveste serviciile de distribuire a cardurilor si PIN-urilor, prestate de TD si S in legatura cu cardurile Cetelem IFN SA, care au fost personalizate in Slovacia, societatea considera ca in momentul achizitiei acestor servicii de la furnizorii interni actioneaza in numele sau dar in contul FDS conform art.129 alin.2 din Codul fiscal, pentru care sunt aplicabile prevederile art.133 alin.2 din Codul fiscal, fiind taxabile in Slovacia.

Autoritatile fiscale au considerat eronat faptul ca beneficiarii serviciilor prestate in Romania sunt BRD Finance IFN SA si Cetelem IFN SA, intrucat X nu a incheiat contracte si nu a emis facturi catre aceste companii, beneficiarul serviciilor prestate fiind, in fapt, FDS-persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Slovacia.

Este abuziva reincadrarea tranzactiilor ca lucrari asupra bunurilor mobile corporale pentru care avea obligatia prezentarii documentelor de transmitere a dreptului de proprietate supra cardurilor, justificata de aplicarea mecanismului de taxare inversa prin refacturari in cadrul grupului si neprezentarea naturii reale a serviciilor in contractele incheiate, principiul taxarii inverse fiind bine definit in legislatia TVA.

Organele de inspectie fiscala au incadrat in mod eronat serviciile prestate pana la inceputul anului 2010 ca facand subiectul OMFP nr.3417/2009, care se refera la masuri de simplificare privind inregistrarea in scopuri de TVA si nu la locul prestarii serviciilor. In plus, incepand cu 1 ianuarie 2010 regulile de taxare a serviciilor au fost schimbate, fiind aplicabila regula generala de taxare a sevicilor, astfel ca, daca s-ar fi considerat serviciile prestate ca lucrari asupra bunurilor mobile corporale ar fi trebuit sa colecteze TVA numai inainte de 1 ianuarie 2010 .

In consecinta, societatea considera ca nu are obligatia colectarii TVA asupra veniturilor incasate de la FDS pentru serviciile prestate in legatura cu clientii acesteia, prin impunerea TVA in Romania ajungandu-se la o dubla impozitare a acelorasi servicii, prin taxare inverse, fiind incalcate principiile sistemului comun de TVA existent in Uniunea Europeana si implementat in legislatia din Romania.

Referitor la accesorii, contestatara invoca faptul ca nu datoreaza majorarile de intarziere in cuantumul stabilit, intrucat pe intreaga perioada verificata s-a aflat in pozitie de rambursare a TVA.

Spre exemplificare arata ca, pentru suma de t lei stabilita pentru aprilie 2009 au fost calculate accesorii pe perioada 26 mai 2009-19 aprilie 2012, desi pe aceasta perioada a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior, fiindu-i rambursata suma de p lei prin decizie de rambursare la data de 13 iulie 2009, data de la care trebuiau calculate accesoriile.

Ca urmare solicita recalcularea majorarilor de intarziere in conformitate cu prevederile legale, luand in considerare ca nu a avut perioade in care sa aiba obligatii catre Bugetul de Stat.

In consecinta, SC X SRL solicita admiterea contestatiei si desfiintarea totala a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala pentru TVA in suma de y1 lei si pentru majorari de intarziere in suma de y2 lei.

**II.** Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar de plata	y1 lei
- TVA respinsa la rambursare	1 lei
- TVA stabilita suplimentar de plata si ramasa de plata	y1 lei
- accesorii aferente TVA	y2 lei

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

**III.** Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL este inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/ /2006 si are codul unic de inregistrare .

Obiectul de activitate principal, conform actului constitutiv, il reprezinta "Prelucrarea datelor, administrarea paginilor web si activitati conexe" - cod CAEN 6311.

SC X are ca asociat unic si client pe FDS s.r.o., cu care are relatii de afiliere.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SRL, pentru perioada 01.02.2009-30.11.2011, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat si ulterior aferente perioadei februarie 2009-noiembrie 2011.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012 s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de z lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

### **3.1. Referitor la TVA colectata in suma de y1 lei**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect TVA colectata in suma de y1 lei, in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca serviciile achizitionate de la furnizorii din Romania si facturate catre FDS s.r.o in legatura cu emiterea si distribuirea cardurilor BRD Finance IFN SA si Cetelem IFN SA nu sunt impozabile in Romania, iar documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA contestata***

**In fapt**, in perioada verificata, SC X SRL a fost beneficiara unor lucrari de personalizare date, preluare, sortare, taiere, inserare, manipulare si livrare PIN-uri, baze de date aferente carduri, mailing si activitati conexe, achizitionate de la furnizori din Romania, in legatura cu emiterea cardurilor BRD Finance IFN SA si Cetelem IFN SA si facturate catre FDS s.r.o., pentru care societatea a dedus TVA din facturile emise de furnizorii interni, iar pentru serviciile facturate catre FDS s.r.o. a considerat ca sunt aplicabile prevederile art.133 alin. 2 lit.g, respectiv art.133 alin.2 din Codul fiscal si a emis facturi cu mentiunea "venituri neimpozabile in Romania."

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 1 au stabilit faptul ca, pentru prestarile de servicii efectuate asupra cardurilor, facturate catre FDS s.r.o., potrivit art.133 alin.2 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, locul prestarii se afla in Romania, intrucat cardurile nu parasesc teritoriul Romaniei, beneficiarii finali ai cardurilor fiind clienti ai BRD Finance IFN SA si Cetelem IFN SA, persoane juridice romane.

In aceste conditii, inspectia fiscala a procedat la reincadrarea operatiunii si a colectat TVA la nivelul sumelor facturate de furnizorii serviciilor din Romania (SC OCS Romania SRL, SC S SRL si SC TD SRL), in perioada 2009-2011 si dedusa de X, in suma totala de y1 lei.

Motivarea organelor de inspectie fiscala a fost aceea ca: "In fapt, tocmai aplicarea mecanismului taxarii inverse prin refacturari in cadrul grupului in vederea deducerii TVA si neprezentarea reala a naturii serviciilor in contractele incheiate in cadrul grupului (vezi SC X SRL - FDS s.r.o.) a condus la o reincadrare a serviciilor."

Organele de inspectie fiscala au retinut faptul ca, serviciile facturate nu sunt in concordanta cu obiectul contractului incheiat cu firma din Slovacia, respectiv marketing si consultanta, in fapt, serviciile prestate reprezentand lucrari efectuate asupra bunurilor mobile corporale, respectiv prestari servicii asupra cardurilor, pentru care societatea nu a prezentat dovezi privind livrarea intracomunitara/achizitia acestora.

Inspectia fiscala considera masura luata ca fiind corecta, in conditiile in care au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor de consultanta si de marketing.

Totodata este invocata incidenta aplicarii prevederilor art.129 alin. 2 din Codul fiscal.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 11 alin.(1) din Codul fiscal cu modificatrile si completarile ulterioare:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul 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."**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.** In acest fel, simpla achizitie a unor servicii de catre societate, de natura sa creeze obligatii juridice in sarcina sa fata de furnizorul serviciilor si apoi refacturarea lor, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora intr-un scop economic in intelesul legii fiscale.

Totodata, potrivit dispozitiilor art.126, art.129 si art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

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

**a)** operatiunile 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. - (1)** Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128."

(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme. (...).

(6) În cazul în care mai multe persoane impozabile, care acționează în nume propriu, intervin prin tranzacții succesive în cadrul unei prestări de servicii, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.”

”**Art. 140. - (1)** Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

În ceea ce privește locul prestării serviciilor, potrivit art.133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal, în vigoare înainte de 1 ianuarie 2010:

”**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:

(...) g) locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

1. închirierea bunurilor mobile corporale, cu excepția mijloacelor de transport;
2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale, cu excepția mijloacelor de transport;
3. transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;
4. serviciile de publicitate și marketing;
5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;
6. prelucrarea de date și furnizarea de informații;
7. operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;
8. punerea la dispoziție de personal;
9. acordarea accesului la sistemele de distribuție a gazelor naturale și a energiei electrice, inclusiv serviciile de transport și transmitere prin intermediul acestor rețele, precum și alte prestări de servicii legate direct de acestea;
10. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiteră și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură, prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții. Serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații. În cazul în care serviciile de telecomunicații sunt prestate de către o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se consideră că prestarea are loc în România, dacă serviciile au fost efectiv utilizate în România;

11. serviciile de radiodifuziune și televiziune. În cazul în care serviciile de radiodifuziune și de televiziune sunt prestate de către o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se consideră că locul prestării este în România, dacă serviciile au fost efectiv utilizate în România;

12. serviciile furnizate pe cale electronică. În cazul în care serviciile furnizate pe cale electronică sunt prestate de o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în România, se consideră că locul prestării este în România;

13. obligația de a se abține de la realizarea sau exercitarea, total sau parțial, a unei activități economice sau a unui drept prevăzut la prezenta literă;

14. prestările de servicii de intermediere, efectuate de persoane care acționează în numele și contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu serviciile prevăzute la prezenta literă; (...).”

Codul fiscal, in vigoare dupa 1 ianuarie 2010:

“Art. 133. - (2) Locul de prestare a serviciilor catre o persoana impozabila care actioneaza ca atare este locul unde respectiva persoana care primeste serviciile isi are stabilit sediul activitatii sale economice. (...).”

Normele metodologice:

**13. (6)** Un contract global reprezintă un acord de afaceri care poate acoperi toate serviciile prestate către o persoană impozabilă. Pentru serviciile prestate în baza unui astfel de contract global, care urmează să fie utilizate în mai multe locuri, locul de prestare este considerat în principiu locul în care beneficiarul și-a stabilit sediul activității sale economice. În situația în care serviciile care fac obiectul unui astfel de contract sunt destinate a fi utilizate de către un sediu fix și acest sediu fix suportă costurile respectivelor servicii, locul prestării acestora este locul în care se află respectivul sediu fix.

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca, regulile privind stabilirea locului prestarii serviciilor sunt urmatoarele:

- pana la data de 1 ianuarie 2010, locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate, cu exceptia unor servicii prevazute in mod expres, intre care serviciile de marketing si publicitate, pentru care locul prestarii este considerat a fi locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix în afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionând ca atare, stabilita sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în acelasi stat cu prestatorul ;

- dupa data de 1 ianuarie 2010, locul de prestare a serviciilor catre o persoana impozabila este locul unde respectiva persoana care primeste serviciile, actionând ca atare este stabilita sediul activitatii sale economice

In speta devin incidente si prevederile art.56, art.64, art.65, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

**"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația sa puna la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri."**

**"Art.64 - Documentele justificative și evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.** În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

**"Art.65 - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal."**

**"Art.94 - (1) Inspectoria fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

(2) Inspectoria fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...)"**.

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

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

(...);

e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale."**

**"Art.105 - (1) Inspectoria fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."**

Norme metodologice:

**"102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidentele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale."**

Prin urmare, inspectoria fiscală are obligația examinării tuturor documentelor justificative și a evidentelor financiar-contabile și fiscale și a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, prin verificarea tuturor evidentelor societății, inclusiv prin solicitarea de explicații scrise referitoare la deficiențele constatate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și din constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

SC X SRL, persoană impozabilă în România a încheiat, în data de 01.12.2006, cu FDS s.r.o. - membră a grupului FDGS Limited, cu sediul în Irlanda și asociat unic al societății din România un acord privind prestarea de servicii clienților români în legătură cu carduri BRD Finance IFN SA și CETELEM IFN SA, menționate în anexa 1 la contract



In ceea ce priveste serviciile prestate de SC X SRL catre FDS s.r.o. in legatura cu cardurile BRD Finance IFN SA

FDGS Limited cu sediul in Irlanda a incheiat, cu SG, contractul cadru nr. 5213 din data de 23 octombrie 2006 privind prestarea de servicii de procesare carduri.

Totodata, intre FDGS Limited din Irlanda, in calitate de prestator si BRD Finance IFN SA din Romania, in calitate de beneficiar a fost incheiat un formular de comanda, sub forma unui act aditional la contractul cadru, in vigoare din data de 3 martie 2008, avand drept scop specificarea serviciilor ce urmeaza a fi prestate in legatura cu procesarea cardurilor, incluzand in afara serviciilor prevazute in contract si servicii de personalizare carduri.

In vederea prestarii serviciilor stipulate in contractul cadru incheiat, FDGS Limited a apelat la serviciile FDS s.r.o, membra a grupului, care la randul sau a apelat la serviciile SC X SRL, ca parte afiliata locala.

SC X SRL a incheiat, in calitate de beneficiar, la data 15 August 2008, cu SC OCS Romania SRL, in calitate de furnizor, contractul-cadru de servicii avand ca obiect: personalizare carduri, realizare carduri, livrari; depozitare carduri si alte materiale necesare; raportare.

Pentru serviciile prestate in perioada 2009-2011, SC OCS Romania SRL a emis catre SC X SRL facturi cu TVA, dedusa de societatea contestatoare.

In ceea ce priveste serviciile prestate de SC X SRL catre FDS s.r.o. in legatura cu cardurile CETELEM

SC X SRL a incheiat, in calitate de beneficiar, cu furnizori din Romania, urmatoarele contracte de prestari servicii:

- Contractul de prestari servicii nr. x/01.10.2008, incheiat cu SC S SRL, al carui obiect il constituie serviciile mentionate in anexa nr.01/01.10.2008 la contract, respectiv mailing carduri si pinuri, fiind detaliate operatiunile si precizate costurile manopera pe operatiuni (sortare, taiere, inserare, trimitere PIN) ;

- Contractul de prestari servicii nr. x/26.10.2007, incheiat cu SC TD SRL, al carui obiect il constituie serviciile mentionate in anexa nr. 01 la contract, respectiv: preluarea, manipularea si expedierea plicurilor primite la beneficiar (FD) fiind detaliate operatiunile si precizate costurile pe operatiuni.

In acest caz nu a avut loc personalizarea si expedierea cardurilor.

Pentru serviciile prestate, in perioada 2009-2011, SC S SRL si SC TD SRL au emis catre SC X SRL facturi cu TVA, dedusa de societatea contestatoare.

La randul sau, SC X SRL refactureaza aceste costuri catre FDS s.r.o, la care adauga un comision.

Urmare analizei efectuate si aspectelor constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, din obiectul contractului incheiat nu rezulta natura serviciilor facturate de SC X SRL catre FDS s.r.o., astfel incat acestea sa fie in concordanta cu operatiunea principala de lucrari efectuate asupra cardurilor, respectiv cu prestarile de servicii efectuate de catre furnizorii interni asupra cardurilor si facturate catre contestatara, care la randul sau refactureaza toate cheltuielile mentionate in devizele anexate facturilor emise catre First

Data Slovakia s.r.o., plus un comision prestabilit, de 5%, pentru care locul prestării sa fie considerat locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, respectiv in Slovacia, considerand ca SC X SRL actioneaza in numele si in contul FDS s.r.o.

Prin raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca, societatea nu a prezentat contractul cadru global incheiat intre FDGS Limited, cu sediul in Irlanda si SG (nr. 5213 din data de 23 octombrie 2006) privind prestarea de servicii de procesare carduri, in conformitate cu reglementarile pct.13 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a art. 133 alin.2 din Codul fiscal, desi in timpul inspectiei fiscale au fost solicitate informatii si documente justificative privind operatiunile care se desfasoara in legatura cu aceste carduri.

Prin contestatia formulata, SC FDR SRL sustine, in esenta ca, serviciile de personalizare, pregatire si transmitere a cardurilor prestate pentru FDS in cadrul contractului incheiat reprezinta servicii taxabile in Slovacia pentru care nu are obligatia colectarii TVA, intrucat nu intervine in circuitul acestor carduri, neavand legatura contractuala cu BRD Finance IFN SA si cu Cetelem IFN SA si nu emite facturi catre aceste companii, motivand urmatoarele:

- in ce priveste relatia cu BRD Finance IFN SA serviciile de personalizare, pregatire si transmitere ulterioara a cardurilor *au natura unor servicii de marketing* fiind taxabile in Slovacia, conform art.133 alin.2 lit.g pct.4 din Codul fiscal (inainte de 1 ianuarie 2010), desi admite ca legislatia privind TVA nu defineste notiunile de publicitate si marketing, invocand in acest sens cazul C-69/92 al CEJ, respectiv in statul membru al beneficiarului, potrivit regulii generale cu privire la locul taxarii, conform art.133 alin.2 din Codul fiscal (dupa 1 ianuarie 2010);

- in ce priveste relatia cu Cetelem IFN SA personalizarea cardurilor s-a facut in Slovacia apelandu-se la furnizorii locali pentru transmiterea cardurilor si pin-urilor personalizate si aduse in Romania pentru a fi transmise clientilor, conform prevederilor art.129 alin.2 din Codul fiscal.

Prin urmare, societatea considera ca, prin refacturarea si taxarea in Romania se ajunge la o dubla impozitare in Romania a acelorasi servicii. Totodata admite faptul ca, chiar daca serviciile prestate catre FDS s.r.o ar reprezenta lucrari asupra bunurilor mobile corporale, autoritatile fiscale ar fi trebuit sa colecteze TVA numai pentru tranzactiile desfasurate inainte de 1 ianuarie 2010.

Cu privire la serviciile operatiunile desfasurate, la dosarul cauzei exista anexate urmatoarele documente:

1. Formular de comanda BRD Finance incheiat intre FDGS Limited din Irlanda, in calitate de "prestator de servicii" si BRD Finance IFN S.A., in calitate de "beneficiar", al carui scop este acela de a specifica serviciile ce urmeaza a fi prestate in legatura cu afacerea cu carduri ce se desfasoara in Romania si care sunt descrise in anexa A la formularul de comanda, mentionandu-se urmatoarele:

"Serviciile vizate de prezentul Formular de Comanda vor include toate Serviciile specificate la articolele 5.1, 5.2, 5.4 si 5.6 pana la 5.9 din Contractul Cadru", precum si servicii suplimentare cuprinse in anexa, intre care:

- servicii de personalizare carduri, care constau in: imprimarea, codarea si programarea unui card cu datele specifice unui titular de card individual;

- echipamente electronice care permit efectuarea de operatiuni financiare, de plata si altele similare folosind cardul (ex: bancomat, terminal POS, conectare la un sistem hardware);

- codul PIN este un numar alocat si comunicat exclusiv unui titular de card legitim, care conditioneaza utilizarea unui tip de card relevant pentru introducerea intr-un echipament.

2. Acord privind prestarea de servicii incheiat la data de 01.12.2006, intre SC X SRL, in calitate de prestator si FDS s.r.o., in calitate de FDS, avand ca scop prestarea unor servicii de catre FDS, pe care "Prestatorul le va realiza pe teritoriul Romaniei."

Serviciile care fac obiectul acordului sunt mentionate in Anexa I si constau in:

*Servicii de marketing*

1. Activitati de reclama si propagare
2. Contacte cu publicul
3. Vizitarea clientilor potentiali, prezentarea produselor FDS
4. Prezentari pentru clienti potentiali
5. Organizarea de scolarizari si alte actiuni
6. Segmentarea pietii

*Activitatea de consultanta in cadrul dezvoltarii comerciale*

1. Managementul de proiectari
2. Managementul relatiilor cu clienti
3. Sprijinul centrului telefonic/call centre

3. Contractul-cadru de servicii, incheiat la data de 18 august 2008, intre SC X SRL, in calitate de beneficiar si SC OCS Romania SRL, in calitate de furnizor, al carui obiect consta in: personalizare carduri, realizare carduri, livrari; depozitare carduri si alte materiale necesare; raportare.

4. Contractul de prestari servicii nr. x/01.10.2008, incheiat intre SC X SRL, in calitate de beneficiar si SC S SRL, in calitate de prestator, al carui obiect il constituie serviciile mentionate in anexa nr. 01/01.10.2008 la contract, constand in:

a) Mailing carduri si pinuri, fiind detaliate operatiunile si precizate costurile manopera pe operatiuni (sortare plicuri, taiere, inserare, trimitere PIN, expediere prin posta);

b) defalcarea preturilor in functie de cantitatile livrate pe carduri si pinuri.

5. Contractul de prestari servicii nr. FB x/26.10.2007, incheiat intre SC X SRL, in calitate de beneficiar si SC TD SRL, in calitate de executant, al carui obiect il constituie serviciile mentionate in anexa nr. 01 la contract, constand in: preluarea, manipularea si expedierea plicurilor primite la beneficiar (FD) fiind detaliate operatiunile pe carduri si pinuri si precizate costurile pe operatiuni.

In baza contractelor de prestari servicii incheiate in perioada 2009-2011, SC OCS Romania SRL, SC S SRL si SC TD SRL au emis catre SC X SRL facturi cu TVA, in suma totala de y11 lei, dedusa de societatea contestatoare.

Totodata, X a facturat catre FDS s.r.o. contravaloarea serviciilor prestate de furnizorii din Romania, in perioada 2009-2011 si a celorlalte cheltuieli lunare, la care a adaugat un comision. Facturile poarta mentiunea "servicii (...) conform contract" si "neimpozabil in Romania", fiind insotite de devizul de cheltuieli defalcate pe categorii de cheltuieli.

6. Circuitul facturilor si al cardurilor cu privire la serviciile prestate de grupul FD catre BRD Finance IFN SA si catre Cetelem, din care rezulta urmatoarele:

In relatia cu BRD Finance IFN SA: SC OCS Romania SRL factureaza catre FD Romania contravaloarea serviciilor de personalizare a cardurilor pentru clientii BRD Finance, care la randul sau factureaza aceleasi servicii catre FDS, aceasta factureaza catre FDRLLC, aceasta factureaza catre FD din Irlanda, iar aceasta factureaza catre BRD Finance.

In relatia cu Cetelem: SC S SRL si SC TD SRL factureaza catre FD Romania servicii pentru pregatirea cardurilor si PIN-urilor si livrarea catre Posta Romana, iar la randul sau X emite facturi catre FDS, iar aceasta factureaza catre Cetelem serviciile de personalizare carduri si PIN-uri ambalate si livrate, care, in acest caz au loc in Slovacia.

7. Urmare explicatiilor si documentelor solicitate in timpul inspectiei fiscale cu privire la derularea operatiunilor, in legatura cu circuitul cardurilor, inclusiv a celor de transport/livrare, devize/rapoarte de lucru, avand in vedere faptul ca X a refacturat catre FDS toate cheltuielile cu obtinerea cardurilor, prin adresele din data de 02.02.2012 si din data de 23.02.2012 (inregistrata la AFP sector 1 sub nr. x/24.02.2013), societatea contestatara precizeaza urmatoarele:

a) Referitor la prestarile efectuate de SC OCS Romania SRL, de SC S SRL si de SC TD SRL, respectiv daca s-a efectuat receptia cardurilor de la acesti furnizori si care sunt beneficiarii finali ai cardurilor:

X nu a achizitionat de la acesti furnizori carduri, ci servicii, respectiv cardurile personalizate de SC OCS Romania SRL si cardurile impachetate de SC S SRL si de SC TD SRL nu au fost receptionate de X, ci de proprietarii de carduri, respectiv BRD Finance si Cetelem.

Clientul X este FDS, serviciile fiind prestate conform instructiunilor primite.

b) Referitor la devize/rapoarte de lucru si alte documente justificative privind veniturile facturate catre FDS si daca s-a efectuat receptia cardurilor:

Pentru serviciile prestate, X a emis facturi catre FDS, insotite de calculatiile aferente, anexate fiecărei facturi si transmise beneficiarului impreuna cu factura.

c) Referitor la transmiterea cardurilor catre clientii finali si la locul de destinatie a cardurilor:

- cardurile proprietatea BRD Finance transmise spre personalizare catre SC OCS Romania SRL au fost ridicate de la sediul furnizorului de catre BRD Finance. X nu are informatii cu privire la locul de destinatie al acelor carduri.

- cardurile proprietatea Cetelem au fost impachetate de SC S SRL si de SC TD SRL si expediate direct catre clientii Cetelem, pe baza listelor primite de la X SRL.

d) Referitor la prezentarea detaliata a circuitului cardurilor:

SC X SRL nu achizitioneaza si nici nu produce carduri si nu are rol in circuitul propriu zis al cardurilor, respectiv;

- in ce priveste cardurile BRD: SC OCS Romania SRL personalizeaza cardurile transmise de BRD, in baza informatiilor (baza de date - liste nominale) primite de la X, fiind apoi ridicate de catre BRD Finance direct de la O;

- in ce priveste cardurile Cetelem: FDS transmite cardurile de plastic personalizate in Slovacia catre SC S SRL si de SC TD SRL, care le impacheteaza si insereaza flyere (dupa caz), in baza informatiilor (baza de date-liste nominale) primite de la X si le livreaza direct clientilor Cetelem.

Totodata, prin adresa inregistrata la AFP sector 1 sub nr. x/10.05.2012, societatea si-a exprimat punctul de vedere, mentionand ca are obiectiuni fata de punctele de vedere exprimate de inspectia fiscala, intarind ideea ca SC X SRL este implicata doar in tranzactii cu achizitia/prestarea serviciilor si nu in cumpararea/vanzarea de carduri, intrucat dreptul de proprietate asupra cardurilor, in legatura cu care presteaza servicii nu este transferat asupra sa.

Drept urmare, contestatara considera ca, in situatia data trebuie analizat tratamentul TVA aferent serviciilor prestate de aceasta.

In ceea ce priveste tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA al serviciilor prestate in cadrul contractului incheiat intre SC X SRL si FDS s.r.o., in legatura cu cardurile BRD Finance IFN si Cetelem IFN, raportat la sustinerile societatii contestatoare se retin urmatoarele:

#### 1. Referitor la serviciile prestate in legatura cu cardurile BRD Finance IFN SA:

Asa cum s-a retinut anterior, in vederea prestarii serviciilor stipulate in contractul cadru incheiat in cadrul grupului FDGS Limited, SC X SRL, ca parte afiliata locala, a incheiat la data de 1 decembrie 2006 un acord privind prestarea de servicii cu FDS s.r.o.

Conform anexei 1 la contractul incheiat intre SC X SRL si FDS s.r.o., serviciile prestate in cadrul acestui acord constau in: servicii de marketing (activitati de reclama si propagare, contacte cu publicul, vizitarea clientilor potentiali, organizare de scolarizari si alte actiuni) si in servicii de consultanta (management de proiectari, managementul relatiilor cu clienti, sprijinul centrului telefonic/call centre)

Totodata, SC X SRL a incheiat, in calitate de beneficiar, cu SC OCS Romania SRL, in calitate de furnizor, contractul-cadru de servicii avand ca obiect: personalizare carduri, realizare carduri, livrari; depozitare carduri si alte materiale necesare; raportare, pentru care a emis, in perioada 2009-2011, catre SC X SRL facturi cu TVA, dedusa de societatea contestatoare.

Astfel, se constata ca obiectul contractului incheiat cu firma din Slovacia, in favoarea careia contestatara sustine ca au fost prestate serviciile, respectiv serviciile mentionate in anexa la contract nu este in concordanta cu serviciile facturate de furnizorii de servicii din Romania, din care a fost dedusa TVA.

Prin urmare, contrar sustinerilor societatii, serviciile de personalizare carduri si PIN-uri, reliefare si codificare carduri, de transport si distributie carduri personalizate, mailing, direct mailing carduri si PIN-uri prestate de SC OCS Romania SRL pentru SC X SRL in legatura cu cardurile BRD si refacturate catre FDS nu sunt de natura serviciilor de publicitate si marketing, astfel cum sunt mentionate in anexa la contract.

Asa cum rezulta din constatările inspectiei fiscale, serviciile de marketing si consultanta prevazute in acordul incheiat intre SC X SRL si FDS s.r.o au fost analizate in mod distinct si tratate ca servicii neimpozabile in Romania; drept urmare, organele de inspectie fiscala nu au colectat TVA asupra acestor servicii. Ca atare, invocarea si prezentarea in sustinerea contestatiei a cazului C-69/92 al CEJ nu poate fi retinuta, intrucat acesta vizeaza servicii de publicitate, care nu fac obiectul spetei analizate.

Mai mult, contestatara nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si nici la dispozitia organului de solutionare a contestatiei documente din care sa rezulte in ce s-au concretizat serviciile de marketing/publicitate prevazute in acord.

Prin urmare, serviciile prestate in legatura cu emiterea cardurilor BRD nu pot fi incadrate in exceptia stipulata la art. 133 alin. 2 lit g) din Codul fiscal, inainte de 1 ianuarie 2010, respectiv la art. 133 alin. 2 din Codul fiscal, dupa 1 ianuarie 2010, asa cum sustine contestatara, intrucat asa cum s-a aratat, in speta, **serviciile efectuate nu constau in marketing si publicitate, ci in personalizarea unor carduri apartinand unei persoane juridice romane, respectiv BRD Finance IFN si care sunt distribuite apoi beneficiarilor finali clienti ai bancii.**

Astfel, chiar daca si in situatia in care nu sunt incidente prevederile OMF nr. 3417/2009, cu privire la lucrari efectuate asupra bunurilor mobile corporale, nu pot fi aplicate prevederile legale potrivit carora operatiunea nu este impozabila in Romania, ci in Slovacia, in conditiile in care, asa cum s-a aratat anterior, locul de distribuire al cardurilor asupra carora s-au efectuat operatiunile mentionate se afla in Romania.

## 2. In ceea ce priveste serviciile prestate in legatura cu cardurile Cetelem

Asa cum s-a retinut anterior, pentru serviciile efectuate in legatura cu aceste carduri, a caror personalizare s-a facut in Slovacia, SC X SRL a incheiat, in calitate de beneficiar, contracte de prestari servicii cu SC S SRL pentru mailing carduri si pinuri, sortare, taiere, inserare, trimitere PIN si cu SC TD SRL pentru preluarea, manipularea si expedierea plicurilor primite la beneficiar, in contractele incheiate fiind detaliate operatiunile si precizate costurile pe operatiuni.

Prin urmare, serviciile facturate de prestatorii din Romania in legatura cu aceste carduri intra sub incidenta art.129 alin.2 din Codul fiscal, potrivit caruia:

“O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii”,

cum, de altfel, insasi contestatara afirma in contestatia formulata, mentionand faptul ca serviciile prestate de catre First Data Slovakia s.r.o. in relatie cu Cetelem IFN SA “implica simpla distribuire a cardurilor si a PIN-urilor aferente catre clientii Cetelem IFN SA.”

Prin urmare, ca si in cazul serviciilor prestate in legatura cu emiterea si distribuirea cardurilor BRD Finance IFN, **cardurile Cetelem au fost distribuite beneficiarilor finali clienti ai bancii.**

Fata de cele prezentate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contestatarei potrivit carora, serviciile prestate de furnizorii din Romania catre X SRL si facturate catre FDS s.r.o. nu sunt impozabile in Romania, pe motiv ca X SRL nu intervine in circuitul cardurilor si nu actioneaza ca un cumparator/vanzator de carduri,

intrucat serviciile prestate nu pot fi analizate in mod independent, ca o prestatie unica, in sensul taxei pe valoarea adaugata, ci in legatura directa cu emiterea si distribuirea cardurilor catre beneficiarii acestora-persoane juridice romane si, in final, catre clientii finali ai bancilor.

Analizand fluxurile financiare legate de emiterea cardurilor BRD Finance IFN si Cetelem catre clientii din Romania rezulta faptul ca, tranzactiile legate de emiterea acestor carduri nu pot fi analizate separat, ca simpla prestare de servicii de la SC X SRL catre FDS s.r.o, ci in integralitatea lor, intrucat, chiar daca operatiunile efectuate nu reprezinta lucrari efectuate asupra bunurilor mobile corporale, serviciile prestate sunt in legatura cu emiterea cardurilor (bunuri mobile corporale), care sunt in proprietatea BRD si Cetelem, iar beneficiarii sunt persoane fizice romane, conform listelor nominale anexate facturilor emise de furnizorii din Romania catre societatea contestatara.

In consecinta, luand in considerare aspectele prezentate rezulta faptul ca, intrucat beneficiarii finali ai serviciilor prestate de SC OCS Romania SRL (personalizare carduri, realizare carduri, livrari, depozitare carduri), de SC S SRL (mailing carduri si pinuri si manopera pentru realizarea acestor operatiuni), de SC TD SRL (preluarea, manipularea, si expedierea plicurilor primite la beneficiar) in legatura cu cardurile sunt BRD Finance IFN SA si CETELEM - persoane juridice romane care se afla pe teritoriul Romaniei, iar cardurile sunt livrate clientilor - persoane fizice romane (conform borderourilor anexate facturilor emise de furnizori), locul prestarii acestor servicii este in Romania, iar operatiunea este impozabila in Romania.

In atare conditii, contrar sustinerilor contestatarei, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite, in virtutea art.11 din Codul fiscal, sa reincadreze tranzactiile, pentru a reflecta continutul economic real al acestora, prin colectarea TVA, in situatia in care din documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale a rezultat ca prestarile de servicii efectuate de furnizorii SC OCS Romania SRL, SC S SRL si SC TD SRL ce au fost incluse in lista cheltueiilor lunare facturate catre FDS s.r.o si incasate au fost efectuate asupra cardurilor livrate unor beneficiari persoane fizice, clienti ai bancilor, aflati pe teritoriul Romaniei, cu atat mai mult cu cat inspectia fiscala mentioneaza ca nu a beneficiat de contractul cadru global in timpul inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste TVA stabilita de inspectia fiscala se retine faptul ca, desi contestatara invoca faptul ca TVA colectata a fost aplicata asupra veniturilor incasate de la FDS s.r.o., din raportul de inspectie fiscala si din anexele acestuia rezulta ca, inspectia fiscala a colectat TVA numai asupra sumelor facturate de furnizorii de servicii din Romania si dedusa de societatea contestatara.

Drept pentru care, contestatia formulata de SC X SRL urmeaza a se respinge ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de 206.936 lei stabilita de Administratia Finantelor Publice Sector 1 prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012.

### **3.2. Referitor la TVA colectata in suma de y12 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra TVA neacceptata la deducere de inspectia fiscala in suma de y12 lei, in conditiile in*

care contestatarea nu a prezentat motivele de fapt si de drept si nici dovezile pe care se intemeiaza contestatia cu privire la aceasta suma.

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012 s-a stabilit o diferenta de TVA colectata in suma de y12 lei, reprezentand acordare gratuita de bunuri lege in cadrul actiunilor de protocol peste plafonul admis de lege, fara respectarea prevederilor art.128 alin.8 lit.f din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

- Y121 lei aferenta facturilor nr. /05.04.2011 si nr. /06.04.2011;
- Y122 lei aferenta facturilor nr. /06.07.2011 si nr. /26.07.2011;
- Y123 lei aferenta facturii nr. /12.10.2011.

Prin contestatia formulata, SC X SRL nu aduce niciun argument si nu depune niciun document referitor la TVA colectata, contestata, in suma de y12 lei.

**In drept**, in speta sunt incidente prevederile art.205 si art. 206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat:

*Codul de procedura fiscala:*

**Art.205** - (1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna. (...)."

**Art. 206** - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) **obiectul contestatiei;**
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

Totodata, potrivit pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011:

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

Intrucat SC X SRL nu a prezentat motivele de fapt si de drept si dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA stabilita de inspectia fiscala in suma de y12 lei, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB nu se poate substitui contestatarei cu privire la **motivele de fapt si de drept si a dovezilor**, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat potrivit art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: "*În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei*



se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării**, iar potrivit art.213 alin.(4) - **“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

În consecință, urmează să se respingă ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL cu privire la TVA colectată în suma de y12 lei stabilită de Administrația Finanelor Publice Sector 1 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-S1 x/17.05.2012.

### **3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA în suma de y2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă contestata dătează aceste accesorii, în condițiile în care, la stabilirea acestora, inspectia fiscală nu a analizat modul în care societatea a beneficiat de rambursarea TVA solicitată, data la care societății i s-a rambursat TVA.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. F-S1 x/17.05.2012 i s-au comunicat societății accesorii în suma de lei, reprezentând majorări/dobânzi de întârziere în suma de y21 lei și penalități de întârziere în suma de y22 lei, aferente TVA stabilită suplimentar de plată în suma de y1 lei.

Prin contestația formulată, SC X SRL invocă calculul eronat al accesoriilor, motivat faptul că pe întreaga perioadă verificată a înregistrat TVA de rambursat și solicită recalcularea majorărilor de întârziere, în conformitate cu prevederile legale, exemplificând în acest sens aprilie 2009, pentru care au fost calculate accesorii, de la 26 mai 2009 la 19 aprilie 2012, deși pe această perioadă a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior.

**In drept**, în ceea ce privește calcularea accesoriilor, potrivit art.119 și art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 119 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se dătează după acest termen majorări de întârziere.”

**“Art. 120 - (1)** Majorările de întârziere 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, majorările de întârziere se dătează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se dătează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

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

Potrivit potrivit art.119, art.120 si art. 120<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscala,  
modificata prin OUG nr. 39/2010:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“**Art. 120<sup>1</sup>** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Avand in vedere dispozitiile legale mai sus invocate rezulta ca, pentru obligatiile fiscale legal datorate si neachitate in termen, se datoreaza accesorii aferente, din momentul scadentei si pana in momentul stingerii sumelor datorate, calcularea majorarilor/dobânzilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere reprezentand o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

In speta, organele de inspectie fiscala au calculat majorari/dobânzi de intarziere in suma y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei, aferente fiecărei diferente de TVA stabilita suplimentar pe perioada verificata, de la data scadentei fiecărei obligatii stabilite pana la data de 19.04.2012, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala rezulta ca in perioada 01.02.2009-30.11.2011 a beneficiat de rambursare de TVA cu control ulterior. In cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu se face nicio analiza privind data de la care societatea a beneficiat de rambursarea taxei, daca a fost efectuata vreo compensare din TVA solicitata la rambursare. De asemenea, nici in referatul cauzei,

organul de inspectie fiscala nu face nicio referire vizand calculul eronat al accesoriilor. De altfel, desi societatea invoca calculul eronat al accesoriilor nu depune documente spre a putea fi analizate de Serviciul solutionare contestatii.

Prin urmare, avand in vedere dispozitiile legale cu privire la calculul accesoriilor, precum si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat modul de rambursare a TVA cu control ulterior, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea in parte a** Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/17.05.2012, pentru accesorii in suma totala de y2 lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5 si 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care precizeaza:

"11.5 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

"11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat (...). »

Prin urmare, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 1 vor proceda la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, in ceea ce priveste accesoriile datorate, in conformitate cu prevederile legale privind stabilirea acestoar, tinand cont de motivatiile soceitatii, precum si de cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art.126, art.129, art.133, art.140 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 13.6 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.56, art.64, art.65, art.94, art.105, art.119, art.120, art. 120<sup>1</sup>, art.205, art.206, art.213 si art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, pct. 2.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011:

## DECIDE

1. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA de plata in suma de y11 lei, stabilita prin Decizia de impunere nr. F-S1 x/17.05.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 1.

2. Respinge, in parte, ca nemotivata contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA de plata in suma de y12 lei, stabilita prin Decizia de impunere nr. F-S1 x/17.05.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 1.

3. Desfiinteaza, in parte, Decizia de impunere nr. F-S1 89x/17.05.2012 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 1 pentru accesorii in suma totala de y2 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la reanalizarea accesoriilor, tinand cont de prevederile legale, de sustinerile acesteia si de cele retinute prin prezenta.

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