

DECIZIA nr. 691 din 26.08.2019 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC SRL**, cu sediul în, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. MBR_REG_.. de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin avocat MZ în baza împuternicirii avocațiale2019.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de ...2019 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. MBSX_REG_.../2019 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/qqqq, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/qqqq și comunicată sub semnătură în data de ... prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de D lei, din care societatea contestă TVA în sumă de **C lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I.Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL aferentă perioadei 01.12.2012-30.09.2018.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/qqqq, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/qqqq, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de D lei, din care S lei reprezintă TVA nesolicitată în cadrul termenului legal de prescripție și C lei TVA colectată suplimentar pentru prestările de servicii către un client din Italia fără cod valid de TVA și pentru care locul prestării a fost considerat a fi în România.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de C lei, arătând următoarele:

Realitatea prestării serviciilor de asistență telefonică către clientul CLY SRL din Italia nu a fost pusă la îndoială, dar organele de inspecție fiscală au stabilit locul prestării serviciilor în România pe baza unei analize extrem de superficiale a documentelor și a neexercitării rolului activ pentru clarificarea situației. Deși aveau cunoștință de existența numărului de înregistrare în scopuri de TVA al CLY SRL din Italia, organele fiscale nu au întreprins niciun demers

pentru clarificarea situației, clasificând această companie ca persoană neimpozabilă.

Societatea susține că interogările sistemului VIES nu pot reprezenta temeiuri ale stării fiscale a partenerului comunitar, răspunsul nr. resp/2018 referindu-se strict la înregistrarea partenerului în sistemul VIES, însă din consultarea site-ului web reiese declinarea oricărei forme de responsabilitate a Comisiei Europene în ceea ce privește informațiile obținute prin utilizarea site-ului www.ec.europa.eu. Actele administrative atacate nu au anexate înscrisurile relevante pentru determinarea stării de fapt, prin aceasta încălcându-se principiul egalității armelor și fiindu-i negată contribuabilului posibilitatea de a argumenta corectitudinea modului în care a procedat la întocmirea declarațiilor fiscale.

Societatea consideră că dreptul de scutire a TVA pentru operațiunile derulate a fost refuzat pe un motiv pur formal, respectiv neregăsirea codului de TVA al CLY SRL în arhiva VIES, ceea ce contravine principiului prevalenței substanței economice asupra formei juridice și jurisprudenței CJUE, fără ca autoritățile fiscale să demonstreze existența unei fraude privind TVA-ul pentru a aplica excepția de la scutire, așa cum reiese și din decizia instanțelor naționale în dosarul ... dată într-o speță similară.

În cazul de față operațiunea este o prestare de servicii intracomunitare, așa cum rezultă din declarațiile VIES depuse în această perioadă, iar partenerul CLY SRL deține un număr valid de TVA, așa cum reiese din certificatul atașat emis de autoritățile fiscale italiene și din verificarea pe website-ul Comisiei Europene. Totodată, în susținerea contestației societatea a prezentat și date anagrafice extrase la data de 03.12.2018, certificat de rezidență fiscală al partenerului italian pentru anul 2018, declarații Intrastat ale partenerului.

Societatea a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată pentru data de2019 conform minutei MBR_DGR ...2019, prilej cu care a prezentat deconturile de TVA depuse de CLY SRL pentru declararea serviciilor și facturile exemplificative nr. 35/31.12.2014 și nr. 1/31.01.2015, iar prin emailul înregistrat sub nr. ...2019 a transmis și hotărârile judecătorești date într-o speță similară în dosarul nr.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă prestările de servicii efectuate în favoarea unui client din Italia sunt impozabile în România, în condițiile în care societatea prestatoare din România nu a făcut dovada statutului clientului de persoană impozabilă prin verificarea valabilității codului de TVA furnizat de client în sistemul informatic VIES, iar certificatul de TVA prezentat în susținerea contestației nu conține informațiile necesare pentru a se putea constata valabilitatea codului de TVA la momentul prestării serviciilor.

În fapt, societatea ABC SRL a prestat servicii de asistență telefonică (call-center) în favoarea terților către 4 clienți din Italia, iar în urma verificării valabilității codurilor de TVA ale acestora s-a constatat că unul dintre clienți, respectiv CLY SRL codul de TVA - ITKKKKKK nu era valid, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit locul prestării ca fiind locul unde prestatorul își are sediul activității sale economice, adică în România, ceea ce a condus la

colectarea suplimentară de TVA în sumă de C lei pentru serviciile prestate în perioada iunie 2014 - noiembrie 2015 în valoare de V lei.

Prin contestația formulată societatea susține, în esență, că partenerul italian este persoană impozabilă cu cod valid de TVA, iar serviciile reprezintă prestări de servicii intracomunitare scutite de TVA.

În drept, potrivit art. 126 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

„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. 133. - (1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

(2) **Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.** Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

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

Cu privire la prestările de servicii efectuate de prestatori din România către beneficiari din Uniunea Europeană, pct. 13 din Normele metodologice date în aplicarea art. 133 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare și ele până la data de 31 decembrie 2015 prevede următoarele:

”13. (1) **Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană**

impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).

(7) Serviciile pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Comunității, se numesc prestări de servicii intracomunitare și se declară în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 156⁴ din Codul fiscal, dacă nu beneficiază de o scutire de taxă. Persoanele impozabile care prestează astfel de servicii și care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA trebuie să îndeplinească obligațiile specifice de înregistrare în scopuri de TVA prevăzute la art. 153 și 153¹ din Codul fiscal.

(9) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană impozabilă:

a) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui/denumirii și adresei aferente acestuia în conformitate cu art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

b) atunci când beneficiarul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens, și dacă prestatorul obține orice altă dovadă care demonstrează că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA, precum și dacă efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de client, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității ori a plății. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art.

133 din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului. Prevederile prezentului alineat se completează cu prevederile alin. (4)”.

Prevederi similare se regăsesc și la art. 268 alin. (1) și art. 278 alin. (1)-(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv pct. 15 alin. (6) și alin. (8) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2016.

Totodată, la pct. 14 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se arată că:

”14. (8) Prevederile referitoare la stabilirea locului prestării serviciilor se completează cu prevederile din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care sunt de directă aplicare”.

Conform dispozițiile legale aplicabile, prestările de servicii către clienți persoane impozabile stabilite în alte state membre UE, care comunică prestatorului un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA confirmat valid sunt prestări de servicii intracomunitare, cu locul prestării la sediul clienților beneficiari (regula generală B2B), nefiind impozabile în statul membru unde este stabilit prestatorul, în timp ce prestările de servicii către clienți care nu comunică codul individual de TVA și considerați persoane neimpozabile sunt prestări de servicii cu locul prestării la sediul prestatorului (regula generală B2C), fiind impozabile în statul membru unde este stabilit prestatorul.

Prin urmare, pentru ca serviciile să nu fie impozabile în statul membru al prestatorului, ci în statul membru al beneficiarului, iar facturile să fie emise fără TVA este nevoie ca prestatorul să facă dovada că beneficiarul a comunicat o adresă a sediului activității economice într-un alt stat membru UE și un cod/număr de identificare valid de TVA atribuit de autoritățile fiscale din statul respectiv, **pe care avea obligația să-l verifice din punct de vedere al valabilității**, cu respectarea prevederilor regulamentelor comunitare în materie, și anume:

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată:

”Art. 18. (1) Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană impozabilă:

(a) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA **și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui și adresei aferente acestuia, în conformitate cu articolul 31** din Regulamentul (CE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoare adăugată;

(b) atunci când clientul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens, și dacă prestatorul obține orice altă dovadă care demonstrează că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA precum și dacă efectuează o verificare la un nivel

rezonabil a exactității informațiilor furnizate de client, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății.

(2) Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA”.

”Art. 25. - În vederea aplicării regulilor referitoare la locul prestării serviciilor se ține seama doar de circumstanțele existente la momentul la care intervine faptul generator. Modificările ulterioare aduse utilizării serviciului primit nu afectează determinarea locului prestării, atât timp cât nu există dovezi cu privire la existența unei practici abuzive”.

☑ **Regulamentul (UE) nr. 904/2010** al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată:

”Art. 17. - (1) Fiecare stat membru stochează următoarele informații într-un sistem electronic:

(a) informațiile pe care le culege în temeiul titlului XI capitolul 6 din Directiva 2006/112/CE;

(b) datele privind identitatea, activitatea, organizarea și adresa persoanelor cărora le-a atribuit un număr de identificare în scopuri de TVA, culese în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112/CE, precum și data la care numărul respectiv a fost eliberat;

(c) **datele privind numerele de identificare în scopuri de TVA pe care le-a eliberat și care nu mai sunt valabile, precum și datele la care aceste numere au devenit nevalabile;** și

(d) informațiile pe care le culege în temeiul articolelor 360, 361, 364 și 365 din Directiva 2006/112/CE și, de la 1 ianuarie 2015, informațiile pe care le culege în temeiul articolelor 369c, 369f și 369g din directiva menționată”.

”Art. 23. - Statele membre se asigură că numărul de identificare TVA, menționat la articolul 214 din Directiva 2006/112/CE, apare ca invalid în sistemul electronic menționat la articolul 17 din prezentul regulament cel puțin în următoarele situații:

(a) în cazul în care persoanele identificate în scopul TVA care au declarat că activitățile lor economice în sensul definiției de la articolul 9 din Directiva 2006/112/CE au încetat sau cu privire la care administrațiile fiscale competente consideră că au încetat activitățile economice. **Administrația fiscală poate presupune în special că o persoană și-a încetat activitatea economică atunci când, în ciuda solicitării în acest sens, persoana respectivă nu a transmis declarațiile de TVA și declarațiile recapitulative pentru un an după expirarea termenului de depunere a primei declarații nedepuse.** Persoana în cauză are dreptul de a dovedi existența unei activități economice prin alte mijloace;

(b) în cazul în care persoanele au declarat date false pentru a obține identificarea în scopuri de TVA sau nu au comunicat modificări ale datelor lor, iar dacă le-ar fi comunicat administrației fiscale, aceasta din urmă ar fi refuzat identificarea în scopuri de TVA sau ar fi retras numărul de identificare în scopuri de TVA”.

”Art. 31. (1) Autoritățile competente ale fiecărui stat membru se asigură că persoanelor implicate în livrarea intracomunitară de bunuri sau prestarea intracomunitară de servicii, precum și persoanelor impozabile

nestabilite care furnizează servicii de telecomunicații, de televiziune și radiodifuziune și servicii pe cale electronică, în special celor menționate în anexa II la Directiva 2006/112/CE, **li se permite să obțină, în scopurile acestui tip de operațiune, confirmarea pe cale electronică a validității numărului de identificare TVA al oricărei anumite persoane, precum și numele și adresa corespunzătoare. Aceste informații trebuie să corespundă datelor menționate la articolul 17.**

(2) Fiecare stat membru confirmă prin mijloace electronice numele și adresa persoanei căreia i-a fost atribuit numărul de identificare TVA, în conformitate cu normele sale interne în materie de protecție a datelor”.

În speță, prestatoarea ABC SRL a prestat servicii de call-center către beneficiara CLY SRL din Italia, în facturile emise menționând codul de TVA comunicat de beneficiar ca fiind codul KKKKKK și considerând serviciile ca fiind prestate către o persoană impozabilă, cu locul prestării în străinătate, **fără să dețină vreo dovadă că a verificat valabilitatea codului de TVA furnizat de beneficiar în sistemul electronic VIES** ori că beneficiarul a furnizat dovezi că a solicitat autoritățile fiscale italiene primirea unui asemenea cod.

Verificarea validității codului a fost solicitată de organele de inspecție fiscală prin adresa nr.2018, iar din adresa de răspuns a Serviciului central de Legături din cadrul ANAF reiese că **în perioada 01.12.2012-30.09.2018 CLY SRL nu deținea cod valabil/număr valid de identificare în scopuri de TVA**. Ulterior, în urma unei noi verificări, cu adresa nr. 2019 Serviciul central de Legături a comunicat că societatea CLY SRL In Liquidazione apare în sistemul VIES ca având un cod valabil de identificare în scopuri de TVA **începând cu data de 03.12.2018.**

În susținerea contestației societatea a prezentat un certificat de cod TVA (Certificato Partita IVA) eliberat la data de 01.02.2019 de Agenția Entrate - Direzione Provinciale I Di Torino - Ufficio Territoriale Torino I din care reiese că societatea CLY SRL - în lichidare este înscrisă în mod corect în registrul fiscal cu codul de TVA KKKKKK și cu data de începere a activității economice 30.12.2009.

De asemenea, societatea a mai prezentat un certificat de rezidență fiscală pentru anul 2018, un document intitulat "dati anagrafici" datat 03.12.2018 cu informații referitoare la istoricul denumirilor, sediilor, domiciliilor fiscale și locațiilor de desfășurare a activității, declarații intrastat și formulare/deconturi de TVA depuse de beneficiara CLY SRL din Italia.

Concluzionând, se reține faptul că societatea ABC SRL a prestat servicii către o persoană CLY SRL din Italia, **care la data prestării serviciilor și emiterii facturilor nu deținea un număr valid de identificare în scopuri de TVA, acesta fiind valid abia din data de 03.12.2018.**

Raportat la prevederile Regulamentelor (UE) nr. 904/2010 și nr. 282/2011, urmare modificărilor aduse Directivei 2006/112/CE prin Directiva 2008/8/CE, în privința prestărilor de servicii se aplică reguli specifice referitoare la persoanele impozabile și locul operațiunilor impozabile, **prin aplicarea obligatorie, directă, uniformă și restrictivă a acestor prevederi** în toate statele membre UE (considerentele 3-5 din Regulamentul (UE) nr. 282/2011). Așa cum se arată și în considerentul 18 al Regulamentului (UE) nr. 282/2011 aplicarea corectă a regulilor privind locul prestării de servicii depinde în principal de statutul clientului, de

persoană impozabilă sau neimpozabilă, și de calitatea în care acționează clientul, iar pentru a determina statutul de persoană impozabilă al clientului **prin regulamente sunt stabilite dovezile care trebuie obținute de prestator de la clientul său.**

Astfel, conform art. 18 alin. (1) lit. a) din Regulamentul (UE) nr. 282/2011 **dovada statutului clientului de persoană impozabilă** îl reprezintă codul (numărul) său individual de înregistrare în scopuri de TVA **confirmat valid pe cale electronică prin intermediul sistemului VIES** prevăzut de art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010. Or, este cert că la data prestării serviciilor de către prestatoarea ABC SRL către clientul său CLY SRL din Italia (anii 2014-2015) codul comunicat de client KKKKKK nu era valid în sistemul VIES, **prestatoarea ne prezentând nicio dovadă că a procedat la verificarea validității codului la momentul prestării serviciilor.**

În lipsa unui cod valid de TVA prestatoarea ar fi trebuit să considere clientul său CLY SRL drept persoană neimpozabilă, serviciile având locul prestării la sediul prestatorului, adică în România, fiind astfel impozabile și supuse TVA în România.

Din acest punct de vedere suținerea societății din contestație privind superficialitatea analizei și lipsa rolului activ din partea organelor de inspecție fiscală este **vădit neîntemeiată**, societatea inversând fără niciun temei sarcina probei contrar principiului de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, exprimat prin adagiul latin "*actor incumbit probatio*" și prin ignorarea vădită a prevederilor pct. 13 alin. (9) lit. a) din Normele metodologice (care transpun fidel prevederile art. 18 alin. (1) lit. a) din Regulamentul (UE) nr. 282/2011) care obligă prestatorii să stabilească statutul clienților de persoane impozabile pe baza unor dovezi clar stabilite - codul de înregistrare în scopuri de TVA confirmat valid pe cale electronică prin intermediul sistemului VIES.

Dimpotrivă, organele de inspecție fiscală au întreprins propriile demersuri pentru verificarea validității codurilor furnizate de clienții italieni ai societății contestatoare (4 clienți) prin solicitarea de verificare nr. ...,2018 și au primit, conform procedurilor, de la Serviciul Central de Legături din cadrul ANAF - Direcția generală de coordonare a inspecției fiscale informațiile solicitate, care au confirmat validitatea codurilor pentru 3 clienți italieni și invaliditatea codului pentru clientul CLY SRL. De altfel, cu privire la aceste demersuri organele de inspecție fiscală au făcut mențiune expresă la pg. 8/15 din RIF, ceea ce contrazice critica societății în această privință.

Totodată, conform jurisprudenței CJUE din cauza C-184/05 Twoh International BV autoritățile fiscale dintr-un stat membru nu sunt obligate să solicite ele însele informații autorităților fiscale din celelalte state membre, cu atât mai mult cu cât, în cazul prestărilor de servicii, reglementările naționale și europene anterior citate obligă în mod expres prestatorii la o verificare a valabilității codurilor de TVA furnizate de clienți.

Suținerea contestatoarei în sensul că interogările sistemului VIES nu pot reprezenta temeiuri pentru stabilirea stării fiscale a partenerului italian **este contrazisă cu evidență de dispozițiile art. 18 alin. (1) lit. a) din Regulamentul (UE) nr. 282/2011**, care prevăd verificarea validității codului furnizat de client **"în conformitate cu articolul 31 din Regulamentul (CE) nr. 904/2010"**, articol care

face referire expresă la sistemul electronic denumit "VIES" reglementat de art. 17 din același regulament. Autoritățile abilitate de la nivelul UE (Consiliul) au fost cele care au reglementat prin cele două regulamente amintite "confirmarea pe cale electronică a validității numărului de identificare TVA" pentru stabilirea statutului clienților de persoane impozabile în cazul prestărilor de servicii, confirmare ce era la îndemâna societății contestatoare la momentul prestării serviciilor, după cum a fost și la îndemâna organelor de control la momentul realizării inspecției fiscale.

Declinarea responsabilității Comisiei Europene în ceea ce privește informațiile obținute prin utilizarea site-ului VIES la care face referire societatea în contestație *nu aduce nicio atingere obligației societății de a verifica validitatea codului de TVA furnizat de client în VIES, care este prevăzută expres de regulamentele europene, din moment ce societatea nu a dovedit de niciun fel că la momentul prestării serviciilor a verificat codul clientului și l-a găsit valabil și, eventual, informațiile obținute în urma verificării ar fi fost radiate cu efect retroactiv ori ar fi fost ignorate sau respinse de organele de inspecție fiscală (a se vedea prin analogie Hotărârea CJUE din 6 septembrie 2012, cauza C-273/11 Mecsek-Gabona Kft, pct. 62-64).*

Dimpotrivă, dacă ar fi consultat site-ul VIES, inclusiv secțiunea de "întrebări și răspunsuri", societatea contestatoare ar fi aflat că:

"Q7 : Sistemul indică faptul că un număr este nevalid. Ce ar trebui să fac?"

Dacă un număr de înregistrare pentru TVA apare ca nevalid, în primă instanță întrebați clientul dacă numărul pe care l-a indicat este corect (număr de caractere, lungime corectă și prefix de țară). *Dacă numărul indicat de clientul dumneavoastră apare în continuare ca fiind nevalid, chiar și după verificare, cereți-i clientului să își contacteze administrația fiscală pentru a solicita actualizarea datelor din sistemul național de schimb de informații privind TVA (VIES), această actualizare putând fi efectuată numai de administrațiile fiscale naționale. [...]*

Q8 : Am nevoie de numărul valid de identificare pentru TVA al clientului meu înainte de a efectua o livrare de produse și servicii în UE?

Este important să vă asigurați că persoana către care faceți livrări în alt stat membru este o persoană impozabilă, întrucât acesta este unul din elementele care definesc un tratament corect în materie de TVA. Toate persoanele impozabile au obligația de a informa administrația fiscală că desfășoară tranzacții supuse TVA, iar apoi aceasta le furnizează un număr unic de TVA. Sistemul VIES vă permite să verificați dacă numărul de TVA furnizat de client este înregistrat în baza națională de date relevantă. Numărul valid de TVA al clientului dumneavoastră ar trebui să fie menționat pe factură. [...]

Q13 : Ce trebuie să fac dacă numărul de TVA al clientul apare ca nevalid?"

Site-ul Comisiei este un sistem în timp real care verifică validitatea numerelor de identificare în scopuri de TVA în bazele naționale de date gestionate de statele membre. Cu alte cuvinte, când verificați un număr de TVA, verificarea respectivă se face în baza de date a statului membru în cauză. *Dacă numărul de TVA al clientului dumneavoastră apare ca nevalid, contactați administrația fiscală de care aparține acesta."*

Referitor la documentele prezentate de societate în susținerea contestației și la aplicarea principiului prevalenței substanței asupra formei și jurisprudenței europene și naționale în materie se rețin următoarele:

Din certificatul datat 01.02.2019 intitulat "Certificato partita IVA", prezentat în fotocopie color și cu traducere în susținerea contestației reiese că societatea CLY SRL In Liquidazione este înscrisă corect în registrul fiscal, deține codul de TVA KKKKKK și data de începere a activității este 30.12.2009, **fără ca din acest certificat să reiasă care este data înregistrării în scopuri de TVA a societății și dacă respectivul cod de TVA a fost valid pe întreaga perioadă din momentul înregistrării în scopuri de TVA și până în momentul eliberării certificatului.** Faptul că autoritățile italiene confirmă că data de 30.12.2009 reprezintă data la care societatea CLY SRL și-a început activitatea nu echivalează cu confirmarea datei înregistrării în scopuri de TVA deoarece nu este obligatoriu ca momentul începerii activității să coincidă cu momentul înregistrării în scopuri de TVA (spre exemplu, în situații cum ar fi aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderi mici, nerespectarea termenului de înregistrare în scopuri de TVA etc.). Spre comparație, certificatele de înregistrare în scopuri de TVA eliberate de autoritățile fiscale române conțin informații referitoare atât la data atribuirii CIF-ului și data eliberării certificatului, cât și informații referitoare la data înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile române (OPANAF nr. 3698/2015).

Prin urmare, din "Certificato partita IVA" datat 01.02.2019 nu reiese dacă respectivul cod de TVA KKKKKK al societății CLY SRL era valid sau invalid la momentul prestării serviciilor, respectiv certificatul în cauză nu confirmă validitatea codului de TVA pentru perioada iunie 2014 - noiembrie 2015 când au fost prestate serviciile.

De asemenea, se reține că potrivit art. 23 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 statele membre sunt cele care asigură invaliditatea în sistemul electronic VIES a numărului de identificare TVA al persoanelor implicate în operațiuni intracomunitare, în situații care vizează nereguli în materie declarativă, prezentarea de date false ori fraude în legătură cu taxa pe valoarea adăugată.

În legătură cu clientul CLY SRL, autoritățile fiscale italiene nu au procedat la înregistrarea codului său de TVA KKKKKK în sistemul VIES decât începând cu data 3 decembrie 2018, astfel că până la această dată respectivul cod apare ca invalid, iar conform art. 23 anterior amintit o astfel de invaliditate se circumscrie situațiilor care reflectă nereguli declarative, date false ori fraude în legătură cu TVA.

Ca atare, în **lipsa unei confirmări exprese din partea autorităților fiscale italiene cu privire la validitatea codului de TVA în perioada iunie 2014 - noiembrie 2015**, autoritățile fiscale din România nu pot concluziona în privința îndeplinirii condițiilor de fond pentru stabilirea tratamentului TVA aplicabil prestărilor de servicii în sensul dorit de contestatoare deoarece aceasta implică stabilirea statutului clientului de persoană impozabilă pe bază de dovezi obiective gestionate de autoritățile fiscale din alt stat membru, în speță cele italiene.

Fără a fi negată jurisprudența CJUE la care face referire societatea în contestația formulată, organul de soluționare a contestației reține că tot jurisprudența CJUE recunoaște, în afara situațiilor de fraudă fiscală, și a unei alte

situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la aplicarea beneficiilor în materie de TVA, respectiv aceea în care încălcarea unei cerințe de formă are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, pct. 31, Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, pct. 46, Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, pct. 46 și Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre BV, C-21/16, pct. 42).

Or, inexistența în arhiva VIES a informațiilor referitoare la validitatea codului de TVA al clientului CLY SRL pentru perioada iunie 2014 - noiembrie 2015 împiedică "probarea cu certitudine" a statutului acestui client de persoană impozabilă și a comportamentului lui fiscal în raport de dispozițiile art. 23 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul M.F.P. prezentată în cadrul adresei nr.,2019, din care reiese că:

"Din analiza prevederilor Regulamentului nr. 282/2011 și art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 [...] rezultă că stabilirea locului prestării de servicii în funcție de statutul de persoană impozabilă sau de persoană neimpozabilă al clientului se poate realiza de prestator prin verificarea pe cale electronică a validității numărului de identificare TVA al beneficiarului.

Prin urmare, așa cum am arătat și în adresa [...], în situația în care codul de înregistrare în scopuri de TVA al unei persoane nu este valid în sistemul VIES, respectiva persoană este considerată ca fiind neimpozabilă din punct de vedere al TVA din perspectiva stabilirii locului de prestare de servicii".

Totodată, se reține că jurisprudența CJUE din Cauza C-21/16 Euro Tyre Bv, ca și cea din cauzele C-24/15 Josef Plockl și C-495/17 Cartrans Spedition SRL, la care se face referire în contestație, vizează exclusiv operațiuni - livrări de bunuri (livrări intracomunitare, exporturi) și nu prestări de servicii, contestatoarea neindicând nicio hotărâre a CJUE în privința stabilirii statutului clienților de persoane impozabile sau neimpozabile în vederea determinării locului prestărilor de servicii, cum este cazul speței ce face obiectul contestației.

Dimpotrivă, organul de soluționare reține că două aspecte sunt relevante în materia prestărilor de servicii și vin să o deosebească în raport cu jurisprudența CJUE invocată de contestatoarea, care a plecat de la situații circumscrise livrărilor de bunuri, și anume:

- existența unei obligații exprese stabilită în sarcina prestatorilor de servicii, respectiv aceea de a obține confirmarea validității codului de TVA furnizat de client prin intermediul sistemului electronic VIES conform art. 18 alin. (1) lit. a) din Regulamentul (UE) nr. 282/2011 coroborat cu art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010;

- existența unei prevederi exprese la art. 25 din Regulamentul (UE) nr. 282/2011 în sensul că "în vederea aplicării regulilor referitoare la locul prestării serviciilor se ține seama doar de circumstanțele existente la momentul la care intervine faptul generator", ceea ce implică demonstrarea validității codului de TVA al clientului la momentul faptului generator al prestării serviciilor.

Cum societatea contestatoare nu a prezentat în susținere nicio jurisprudență în materia stabilirii locului prestărilor de servicii în funcție de

validitatea sau lipsa validității codului de TVA al clienților la momentul prestațiilor, referirile din contestație vizând jurisprudența invocată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În privința jurisprudenței interne transmise prin emailul înregistrat sub nr. ...2019 se reține că potrivit sistemului de drept din România hotărârile instanțelor judecătorești nu constituie izvor de drept și nici nu privesc societatea contestatoare, pentru a fi aplicabile prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Mai mult, din cuprinsul sentinței civile nr. în dosarul nr. ... transmisă de societate reiese că certificatele privind codul TVA eliberate clientului italian din cauza analizată de instanță atestau data atribuirii codului de TVA și data încetării valabilității acestuia, cu consecința posibilității constatării valabilității codului pe perioada prestărilor de servicii și că existau dovezi privind valabilitatea codului de TVA la data prestării serviciilor, dar care au fost invalidate ulterior cu efect retroactiv de către autoritățile fiscale italiene în urma modificărilor din legislația fiscală italiană.

Or, spre deosebire de cauza ce a făcut obiectul dosarului nr. ..., în prezenta cauză societatea nu a prezentat nicio dovadă a validității codului de TVA la momentul prestării serviciilor, eventual invalidată cu efect retroactiv de autoritățile fiscale italiene, iar din certificatul prezentat de societate în susținerea contestației nu reiese nici data atribuirii codului de TVA pentru CLY SRL, nici valabilitatea lui din momentul atribuirii și până la data eliberării certificatului, eventual, valabilitatea cel puțin pe perioada iunie 2014 - noiembrie 2015.

Referitor la celelalte documente prezentate se reține că:

- certificatul de rezidență fiscală pentru anul 2018 este de interes doar în materia impozitelor prevăzute de Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia, fără legătură cu taxa pe valoarea adăugată;
- declarațiile intrastat ale clientului, datele anagrafice extrase la data de 03.12.2018 și declarațiile anuale de TVA privesc relațiile partenerului CLY SRL cu autoritățile vamale și fiscale din Italia, neverificabile din perspectiva autorităților fiscale române în sensul atestării valabilității codului de TVA în perioada iunie 2014 - noiembrie 2015 ori a declarării achizițiilor de servicii de la prestatorul român prin intermediul declarațiilor recapitulative 390 VIES.

Concluzionând, prestările de servicii ce implică clienți stabiliți în alte state membre UE **nu sunt impozabile în România doar dacă prestatorii români dețin dovezi privind verificarea în sistemul electronic VIES la momentul prestării serviciilor a validității codurilor de TVA comunicate de clienți, care să certifice îndeplinirea condiției de fond referitoare la statutul de persoană impozabilă al clienților respectivi**, condiție neîndeplinită în cazul serviciilor prestate de societatea contestatoare ABC SRL către clientul său CLY SRL din Italia. Acest client figurează în baza de date electronică VIES cu codul valid de TVA începând cu data de 03.12.2018, iar documentele prezentate de societate în susținerea contestației **nu atestă validitatea cu efect retroactiv a codului de TVA pentru perioada iunie 2014 - noiembrie 2015** când a intervenit faptul generator al prestării serviciilor. **În lipsa unui document eliberat de autoritățile fiscale italiene din care să reiasă validitatea codului de TVA al clientului pe perioada prestării serviciilor, organul de soluționare a contestației nu poate aprecia în sensul acestei validități**, având în vedere că fiecare stat membru UE a transpus în mod propriu în legislația internă prevederile reglementărilor

comunitare în materie de TVA referitoare la gestionarea bazelor de date cu privire la persoanele impozabile (e.g. , în România există organizate registre cu privire la persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA și a celor a căror înregistrare a fost anulată, care sunt afișate pe site-ul ANAF și au caracter public, putând fi consultate de orice persoană interesată - art. 316 alin. (15) din Codul fiscal actual și din care se poate verifica și perioada de valabilitate a codurilor de TVA pentru persoanele impozabile române, independent de verificările ce pot fi făcute prin intermediul sistemului VIES).

Cum societatea contestatoare ABC SRL nu a făcut dovada validității codului de TVA al clientului pentru perioada prestării serviciilor, care să dovedească retroactiv îndeplinirea condiției de fond pentru stabilirea locului prestării serviciilor la sediul clientului, serviciile facturate nu intră sub incidența prevederilor art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, ci sub incidența prevederilor art. 133 alin. (3) din Codul fiscal și, în consecință, sunt supuse TVA în România.

În concluzie, în raport de cele anterior prezentate, contestația societății urmează a fi respinsă cu privire la deducerea TVA în sumă de C lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 133 alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 13 alin. (1), alin. (7) și alin. (9) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pct. 14 alin. (8) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 18 alin. (1) lit. a) și art. 25 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, art. 17, art. 23 și art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/qqqq, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/qqqq pentru TVA în sumă de **C lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.