



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17  
Sector 5 , .X.,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax :+021 .X. 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 171 / 2016**  
**privind soluționarea contestațiilor depuse de**  
**.X. S.R.L. din .X.,**  
**înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.A-SLP 2590/10.12.2015 și nr.A-SLP 639/28.03.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./08.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2590/10.12.2015, asupra contestației formulate de .X. S.R.L., cu sediul social în municipiul .X., str..X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./06.10.2015 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015)”) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, prin care s-au stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L. *impozit pe profit* în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, din care societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

La data depunerii contestației, .X. S.R.L. figura la poziția nr..X. din Anexa 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv 23.10.2015, potrivit confirmărilor de primire anexate în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv 16.11.2015, unde a fost înregistrată sub nr..X., așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Sesizând eroarea materială din Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015), eroare ce a constat în evidențierea în cadrul secțiunii 2.1.1. „*Obligații fiscale suplimentare de plată*”, a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2013, în condițiile în care, potrivit constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./06.10.2015, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societatea verificată în perioada 2009-2013 și pentru care a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.09.2015, organele de inspecție fiscală au procedat la corectarea acesteia prin emiterea unui nou act administrativ fiscal care a înlocuit titlul de creanță care conținea erori. Astfel, a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L. taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./24.03.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 639/28.03.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L., reprezentată convențional prin avocat .X., conform împuternicirii avocațiale nr..X./02.02.2016, anexată în original la dosarul contestației, cu sediul procesul ales la adresa din .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), astfel cum a fost modificată ca urmare a îndreptării erorii materiale, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Însă, întrucât urmare adresei nr.X./13.04.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr.A-SLP2590/A-SLP639/04.04.2016, s-a precizat că, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestată de societate**, cuantumul obligațiilor fiscale accesorii aferente acestui debit contestat este de .X. lei, respectiv **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei**, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea cauzei pe calculul obligațiilor fiscale accesorii stabilit de organele de inspecție fiscală ținând cont atât de principiul de drept conform căruia "*accessorium sequitur principale*" cât și de rolul activ al organului de soluționare a contestației și de faptul că societatea nu a prezentat un mod de calcul din care să reiasă cu certitudine cuantumul accesoriilor contestate.

În conformitate cu art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015).

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), astfel cum a fost modificată ca urmare a îndreptării erorii materiale, respectiv 25.01.2016, potrivit confirmării de primire .X. anexată în copie la dosarul cauzei, și de

data expedierii prin poștă a contestației, respectiv 08.02.2016, potrivit ștampilei aplicată de Oficiul poștal 2 .X. pe plicul anexat în original la dosarul contestației, fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./10.02.2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), astfel cum a fost corectată ca urmare a îndreptării erorii materiale.

**I.A. .X. S.R.L. solicită anularea parțială a concluziilor, măsurilor și obligațiilor fiscale suplimentare dispuse prin Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) și, pe cale de consecință:**

- anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând TVA pentru perioada 01.01.2009-31.12.2013;
- anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând dobânzi și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2013,

pentru următoarele motive de fapt și de drept:

**1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei** (Speța C1 din raportul de inspecție fiscală) aferentă unor livrări intracomunitare de bunuri (TVA în sumă de .X. lei) și prestări intracomunitare de servicii (TVA în sumă de .X. lei) efectuate în perioada 01.10.2013-31.12.2013 către partenerul intracomunitar .X., al cărui cod de TVA .X. nu era valid, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei), societatea precizează următoarele:

Prin adresa din data de 23.01.2014 comunicată .X., prezentată echipei de inspecție fiscală, Oficiul Federal Central pentru Impozite, .X. din Germania a transmis Nota potrivit căreia societății .X. (fosta .X. AG) i s-a atribuit codul de identificare în scopuri de TVA .X. la data de 15.01.2014, iar

până la data de 14.01.2014 a fost prelungită valabilitatea codului de identificare în scopuri de TVA .X. atribuită predecesorului legal .X. GmbH &Co.KG, cod devenit nevalid la data de 31.12.2013, urmare dispoziției oficiului de finanțe competent, deoarece firma .X. (fosta .X. AG) a folosit până la această dată acest cod de identificare în scopuri de TVA pentru achizițiile intracomunitare.

Întrucât echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare *Punctul de vedere* premergător raportului de inspecție fiscală și nici Nota autorității fiscale germane, a solicitat partenerului intracomunitar o atestare scrisă de la Oficiul Federal Central pentru Impozite cu privire la valabilitatea codului de identificare în scopuri de TVA .X., comunicată prin scrisoarea din data de 13.10.2015, anexată în traducere legalizată la contestație.

Așa cum rezultă din dispozițiile art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, valabilitatea sau nevalabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA se stabilește doar de către *autoritatea fiscală care atribuie codul*, în speță de Oficiul Federal Central pentru Impozite, autoritate fiscală care a confirmat (prin adresa din data de 23.01.2014) și reconfirmat (scrisoarea din data de 13.10.2015) valabilitatea codului de TVA .X. pentru perioada octombrie-decembrie 2013.

Totodată, societatea învederează faptul că echipa de inspecție fiscală nu a înlăturat apărările susținute prin *Punctul de vedere*, fiindu-i astfel nesocotite drepturile și interesele legitime, reprezentând un abuz cu consecințe deosebit de grave prin natura cuantumului prejudiciului rezultat.

Mai mult, societatea afirmă faptul că echipa de inspecție fiscală nu a aplicat prevederile alin.(5) al art.10 din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la corectarea în timpul controlului de către furnizori a facturilor emise pentru livrări intracomunitare.

De asemenea, societatea atrage atenția asupra faptului că în procesul efectiv de completare și transmitere a Declarației VIES 390 nu se permite introducerea și declararea operațiunilor intracomunitare dacă codurile VAT utilizate nu sunt valide în momentul completării acestei declarații, or la completarea Declarațiilor VIES 390 nu a întâmpinat nicio dificultate rezultând astfel că livrările intracomunitare în speță îndeplineau toate condițiile pentru a fi tratate ca operațiuni scutite cu drept de deducere.

În plus, societatea invocă și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în cauza C-587/10 Vogtländische Straßen-, Tief- und

Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), potrivit căreia nu poate fi refuzată acordarea unei scutiri de TVA în situațiile în care furnizorul nu poate transmite numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, însă a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru transmiterea codului de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului și, în schimb, pune la dispoziția autorităților fiscale alte informații în măsură să evidențieze faptul că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă ce acționează ca atare.

2. Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată** colectată suplimentar în sumă de .X. lei (Speța C3 din raportul de inspecție fiscală) aferentă lipsurilor din gestiune înregistrate în perioada 01.01.2009-31.12.2009 și **taxa pe valoarea adăugată** respinsă la deducere în sumă de .X. lei (Speța D1 din raportul de inspecție fiscală) aferentă achizițiilor care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile efectuate în perioada 01.01.2009-31.12.2009, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei) societatea invocă prevederile art.91, art.23 și art.98 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, susținând că pentru perioada 1 ianuarie 2009-31 decembrie 2009 termenul de prescripție se consideră împlinit.

Totodată, societatea învederează faptul că prin actele contestate nu a fost clamată întreruperea sau suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

3. Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată** respinsă la deducere în sumă de .X. lei (Speța D1 din raportul de inspecție fiscală) aferentă achizițiilor care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile (.X. lei pentru anul 2012 și .X. lei pentru anul 2013), precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei) societatea arată, așa cum de altfel au constatat și organele de inspecție fiscală, faptul că serviciile prestate de S.C. .X. S.R.L. constau în calcularea de taxe și impozite datorate bugetului de stat pentru persoane nerezidente care prestează activități în beneficiul .X., cod de TVA .X., taxe ce au fost refacturate către societatea beneficiară, astfel că prin aplicarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin simplu fapt că deducerea a fost urmată de o operațiune taxabilă.

4. Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată** colectată suplimentar în sumă de .X. lei (Speța C2 din raportul de inspecție fiscală), în perioada 01.06.2012-31.12.2013, aferentă livrărilor intracomunitare de servicii pentru care locul prestării s-a considerat ca fiind în România, precum și la obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și

penalități de întârziere în sumă de .X. lei), societatea susține că serviciilor în cauză le sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, precizând că persoana juridică care primește serviciile este o persoană impozabilă și are stabilit sediul activității sale economice în Germania, ca atare aceste servicii nu se taxează cu TVA în România ci în Germania, de către primitorul serviciilor, prin taxare inversă.

Totodată, societatea precizează că afirmația echipei de inspecție fiscală potrivit căreia documentația prezentată nu a permis analiza locului prestării, motiv pentru care au considerat că serviciile prestate sunt de natura celor enumerate la art.133 alin.(4) din Codul fiscal, este nelegală întrucât din înscrisurile prezentate rezultă că nu este vorba de prestarea unor servicii asupra unor bunuri imobile sau despre servicii de transport. În acest sens, contestatara anexează: contractul de prestări servicii încheiat între .X. S.R.L. și .X.&Co.KG, detalierea serviciilor pentru încadrarea acestora, lista proiectelor care au generat aceste servicii, precizând că în fapt costurile aferente acestor proiecte au fost separate și înregistrate în mod direct pe centrele de cost specifice proiectelor în derulare.

**5. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei** stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015), societatea arată faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală în actele atacate, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată în perioada 2009-2013.

Având în vedere faptul că s-a produs o simplă eroare de redactare a deciziei de impunere, societatea solicită să se dispună corectarea acesteia în sensul înlocuirii obligației fiscale suplimentare de plată de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei cu obligația de a diminua pierderea fiscală declarată cu aceeași sumă.

**I.B. .X. S.R.L. solicită anularea parțială a concluziilor, măsurilor și obligațiilor fiscale suplimentare dispuse prin Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), astfel cum a fost modificată ca urmare a îndreptării erorii materiale și, pe cale de consecință:**

- anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând TVA pentru perioada 01.01.2009-31.12.2013;
- anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând dobânzi și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

pentru următoarele motive de fapt și de drept:

1. Cu privire la înțelegerea greșită a noțiunii de „eroare materială”, societatea precizează următoarele:

În conformitate cu prevederile art.48 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, impunerea unei sume în quantum de aproximativ .X. lei cu titlu de *impozit pe profit* nu reprezintă eroare materială, ci stabilirea nelegală a unei obligații fiscale, îndreptabilă doar prin soluționarea căii de atac.

Erorile materiale nu privesc fondul litigios, ci doar chestiuni de formă, care nu atrag nulitatea sau anularea actului întrucât actele administrative unilaterale odată intrate în circuitul civil (prin recepția acestora de contribuabil) și producerea de efecte juridice (formularea contestațiilor, acțiunilor de suspendare etc.) nu mai pot fi revocate, nici măcar parțial, conform art.1 alin.(6) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ și pct.47.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr.1050/2004.

Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015), ce a fost ulterior corectată, a făcut obiectul contestației, nesoluționată până la data formulării contestației în speță, astfel că principalul efect al actului unilateral s-a consumat, sens în care îndreptarea celor contestate pe cale administrativă se poate realiza exclusiv prin soluționarea contestației.

Întrucât prin Hotărârea nr. .X./2016, pronunțată de Curtea de Apel .X., s-a dispus, până la pronunțarea instanței de fond, suspendarea în parte a executării Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015 pentru suma de .X. lei, sumă ce include atât cele corectate prin *îndreptarea erorii materiale*, cât și cele menținute după *îndreptarea erorii materiale*, conform art.215 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate, iar principalul efect este imposibilitatea modificării actului suspendat, astfel că *îndreptarea erorii materiale* este lovită de nulitate.

2. Pe fondul contestației, societatea reiterează cele precizate prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./ 06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015), suplimentar precizând următoarele:



a) Normele procedurale care reglementează inspecția fiscală au fost încălcate și anume termenul de *maxim 6 luni*, prevăzut de art.104 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, a fost depășit.

b) Prin punctul de vedere exprimat anterior emiterii deciziei de impunere au fost evidențiate erori și încălcări ale normelor de drept material și procedural, ce afectează valabilitatea și legalitatea actelor contestate, fără însă ca intimata să înlăture în vreun fel apărările, aspect ce echivalează atât cu o „*nemotivare a raportului de inspecție fiscală*” cât și cu „*lipsa mențiunilor privind audierea contribuabilului*”, potrivit art.43 lit.e-lit.f și lit.j din Codul de procedură fiscală.

c) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, potrivit Certificatului de atestare fiscală nr.dosar .X., eliberat la data de 06.11.2015 de Oficiul de Finanțe .X., cu Apostila Convenției de la Haga, anexat la contestație, .X. este înregistrată ca plătitoare de TVA (întreprinzător) (...) cu numărul de identificare în scopuri de TVA: .X. (...) pe perioada 19.09.2013-14.01.2014.

Societatea solicită să se dea prioritate înscrisurilor ce emană de la instituțiile competente din Germania în dauna unor site-uri care pot fi nefuncționale similar cum, în cazul discuției unei excepții de *autoritate de lucru judecat*, va prima actul instanței (sentința) și nu cele vizualizate pe *portalul instanțelor*.

**II. Urmare inspecției fiscale generale efectuată la .X. S.R.L., care a avut drept obiectiv și soluționarea cu control ulterior a decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./27.01.2014, aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) contestată, care a înlocuit Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) ce conținea erori materiale, în care au fost consemnate următoarele constatări cu privire la taxa pe valoarea adăugată:**

Speța C1: TVA aferentă livrărilor intracomunitare către societăți care nu au prezentat cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA

Echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. S.R.L. a efectuat livrări intracomunitare de bunuri și prestări servicii către parteneri intracomunitari pentru care a aplicat scutirea de TVA. Potrivit Raportului VIES (Anexa 6 la raportul de inspecție fiscală), pentru partenerul intracomunitar .X., având VAT .X. „codul de TVA nu este activ în perioada indicată”.

Urmare informațiilor comunicate de Serviciul Central de Legături din cadrul A.N.A.F. cu privire la istoricul valabilității codului de TVA și a datelor de identificare, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru livrările efectuate de .X. S.R.L. către .X. în perioada verificată (2009-2013), respectiv pentru livrările intracomunitare efectuate în perioada 01.10.2013-31.12.2013, partenerul intracomunitar nu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Speța C2: TVA colectată aferentă livrărilor intracomunitare de servicii pentru care locul prestării este în România

Echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. S.R.L. a înregistrat și a declarat prin Deconturile de TVA drept operațiuni scutite de TVA o serie de facturi reprezentând prestări servicii către .X..

Urmare analizării facturilor, echipa de inspecție fiscală a constatat că în acestea sunt înscrise următoarele mențiuni: *„Q-planung Servicii planificare calitate; Qualitat Datenmanagement – Servicii QSYS; Prozessentwicklung – Servicii dezvoltare procese; Logistik – Servicii logistice procese; Industrial Solutions & Projekte – Soluții industriale procese; Materialien – Materiale; Andere kosten fur Projekte – Diverse costuri proiecte; Frasmotorreparatur – Reparație motor frezare”;* *Modificare dispozitiv VST OB R 231 Anderungen bei Abderungen; Andere Costen – diverse costuri proiecte; Ubersetzung – Qalitätsvereinbarung – Decontări în numele clientului – Traducere; Direct labour cost for projectz – Minute probe proiecte; Cost recover material – Recuperare costuri material; Scrap P416 – Recuperare costuri P416; Repair Mold Hot tip HPS – Decontări în numele clientului – reparație matriță; Cost recover – Recuperare costuri transport.*

Pentru justificarea realității și legalității prestării serviciilor respective, echipa de inspecție fiscală a solicitat prin adresele nr. .X./23.04.2015, nr. .X./12.05.2015, nr. .X./21.05.2015, nr. .X./15.07.2015 și nr. .X./04.08.2015 (anexele nr.56, nr.23, nr.37, nr.57 și nr.58 la raportul de inspecție fiscală) explicații referitoare la serviciile prestate/denumirea produselor livrate și documentele justificative care au stat la baza sumelor înscrise în facturile emise.

În acest sens, societatea a prezentat Contractul de prestări servicii încheiat cu .X. GmbH &Co.KG în data de 01.07.2009 (începând cu data de 06.04.2010 .X. GmbH &Co.KG și-a schimbat denumirea în .X.), precum și o serie de anexe/tabele centralizatoare cuprinzând numărul de persoane implicate în proiecte, denumirea proiectelor desfășurate etc.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că, în ceea ce privește facturile: nr..X./31.07.2012, nr..X./30.06.2012, nr..X./31.01.2013 și nr..X./28.02.2013, precum și facturile reprezentând: *Recuperare costuri transport, Recuperare costuri material, Diverse costuri proiecte, Costuri adiționale*, detaliate la Anexa nr.54 la raportul de inspecție fiscală, documentele prezentate de contribuabilul verificat reprezintă doar tabele centralizatoare în limba germană cu diverse codificări ale societății din care nu rezultă natura și realitatea serviciilor prestate, precum și justificarea sumelor înscrise în facturile emise, documente care nu asigură consemnarea completă și exactă a operațiunii/serviciului prestat, a persoanelor care au efectuat serviciile, a numărului de ore prestate etc. (Anexele nr.54 și nr.55 la raportul de inspecție fiscală).

Astfel, echipa de inspecție fiscală, având în vedere că din documentele prezentate de societate nu s-a putut analiza locul de prestare a serviciilor, în conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) și art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.13 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, au încadrat operațiunile ca având locul prestării în România și au colectat suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei), pentru perioada 2012-2013.

Speta C3: TVA colectată suplimentar pentru lipsurile din gestiune înregistrate de societate

a) Din analiza cheltuielilor înregistrate în balanța de verificare încheiată de .X. S.R.L. la data de 31.12.2009, a Registrului de evidență fiscală și a fișelor conturilor de cheltuieli, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în contul 63509000 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe – nedeductibile” (Anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală) suma de .X. lei, cu mențiunea „TVA af.bunuri sustrase cf.PV”.

Societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală adresa nr..X./09.12.2009 pe care a înaintat-o Poliției municipiului .X. pentru bunurile sustrase în valoare de .X. lei, precum și notele de înregistrare în contabilitate parțial a acestor lipsuri din gestiune (Anexa nr.14 la raportul de inspecție fiscală).

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a colectat parțial taxă pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor din gestiune, respectiv în sumă de .X. lei aferentă unei baze de .X. lei, fără însă să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă sumei de .X. lei.

b) Din analiza cheltuielilor înregistrate în bilanța de verificare încheiată de .X. S.R.L. la data de 31.12.2009, a Registrului de evidență fiscală și a fișelor conturilor de cheltuieli, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în contul 60282000 „Cheltuieli alte mater.cons.-dif.inventar” suma de .X. lei (Anexa nr.61 la raportul de inspecție fiscală).

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat drept cheltuială nedeductibilă doar suma de .X. lei reprezentând, potrivit notei explicative dată de reprezentantul societății (Anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală), bunuri sustrase, fără însă să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă sumei de .X. lei.

Pentru diferența în sumă .X. lei, societatea nu a oferit explicații referitoare la motivul pentru care această cheltuială nu a fost tratată drept cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

c) Din analiza cheltuielilor înregistrate în bilanța de verificare încheiată de .X. S.R.L. la data de 31.12.2009, a Registrului de evidență fiscală și a fișelor conturilor de cheltuieli, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în contul 60219000 „Cheltuieli cu materiale auxiliare nedeductibile” suma de .X. lei.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a tratat drept cheltuială nedeductibilă doar suma de .X. lei reprezentând, potrivit notei explicative dată de reprezentantul societății (Anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală), bunuri sustrase, fără însă să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă sumei de .X. lei.

Pentru diferența în sumă .X. lei, societatea nu a oferit explicații referitoare la motivul pentru care această cheltuială nu a fost tratată drept cheltuielă nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că bunurile lipsă din gestiune, înregistrate de societate în conturile de cheltuieli, au fost degradate calitativ din cauze obiective și nu mai pot fi valorificate, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în temeiul art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.8 și pct.9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, și anume:

- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune, corespunzătoare diferenței de bază impozabilă în sumă de .X. lei;

- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor reprezentând diferențe de inventar, corespunzătoare unei baze impozabile în sumă de .X. lei;

- taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu materiale auxiliare nedeductibile, corespunzătoare unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

Speța D1: TVA respinsă la deducere aferentă achizițiilor care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile

a) Din analiza cheltuielilor înregistrate în bilanța de verificare încheiată de .X. S.R.L. la data de 31.12.2009, a Registrului de evidență fiscală și a fișelor conturilor de cheltuieli, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în contul 64582100 „Alte chelt.priv. asig.și prot.socială-club sportiv” suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu servicii-abonamente fitness, aerobic tratate de contribuabil drept cheltuieli nedeductibile.

b) Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în anul 2009 în contul 64582200 „Alte chelt.priv.asig. și prot. Socială-cabinet medical” suma de .X. lei, reprezentând vaccin antigripal, injecții vaccin acordate salariaților, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Întrucât achizițiile efectuate mai sus menționate, nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei).

c) Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în anii 2012 și 2013, în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți”, cheltuieli în baza contractului de prestări servicii nr..X./01.02.2012 încheiat cu .X. S.R.L., având drept obiect „servicii de consultanță pe probleme de fiscalitate și de imigrare pentru cetățenii străini denumiți expatriați”.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile prestate de .X. S.R.L. constau în calcularea de taxe și impozite datorate bugetului de stat pentru persoane nerezidente care prestează activități în beneficiul societății .X., cod TVA .X., aceste taxe fiind refacturate de .X. S.R.L. către societatea beneficiară (Anexa nr.36 la raportul de inspecție fiscală).

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că, în perioada martie 2010-decembrie 2013, societatea nu a înregistrat și nu a depus declarații informative privind impozitul reținut și plătit pentru veniturile cu regim de reținere pentru beneficiarii de venit nerezidenți, precum și faptul că serviciile facturate de .X. S.R.L. sunt prestate în folosul altei societăți, respectiv .X. și nu în folosul operațiunilor taxabile ale .X. S.R.L.

Având în vedere că în anul 2012, respectiv în anul 2013, .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu serviciile efectuate de .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei, echipa de inspecție fiscală, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei și .X. lei).

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei stabilită suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7), art.120<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

**A. În ceea ce privește contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015):**

**Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) în condițiile în care organul fiscal competent a emis o nouă decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), care a înlocuit decizia de impunere ce conținea erori materiale, și față de care petentul și-a exercitat dreptul la contestație.**

**În fapt**, prin adresa nr..X./08.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2590/10.12.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală nr.18 Regiunea

Centru .X. au înaintat dosarul contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, prin care s-au stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L. *impozit pe profit* în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, din care contribuabilul a contestat suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au comunicat faptul că, urmare aspectelor învederate de societate prin contestația formulată cu privire la producerea unei erori de redactare în cadrul Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015, constând în înscrierea sumei de .X. lei ca și obligație fiscală suplimentară de plată de natura impozitului pe profit în locul măsurii de diminuare a pierderii fiscale declarate cu aceeași sumă, au procedat la remedierea erorii prin întocmirea unui Referat de îndreptare a erorilor materiale și emiterea unei decizii corecte de impunere, și anume Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015).

Prin decizia de impunere corectată, s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L. taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât în cauză a fost emisă o nouă decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), care a înlocuit Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) ce conținea erori materiale, contestată de societate, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr.A-SLP 2590 din data de 22.12.2015, a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili precizări cu privire la comunicarea către .X. S.R.L. a deciziei de impunere corectată, urmând ca în caz afirmativ să transmită dovada comunicării, precum și informații cu privire la contestarea sau nu a acesteia.

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./20.01.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 153/25.01.2016, a comunicat faptul că Decizia

de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) corectată a fost transmisă prin poștă, urmând ca dovada comunicării de primire să fie remisă după intrarea în posesie a acesteia.

În completarea adresei mai sus menționate, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./20.01.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 208/01.02.2016, a transmis în copie confirmarea de primire .X..

Având în vedere faptul că ulterior comunicării și contestării de .X. S.R.L. a Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) ce conținea erori materiale, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) corectată, comunicată de asemenea contribuabilului, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr.A-SLP 2590/04.02.2016, transmisă prin poștă cu confirmare de primire, a soliciat .X. S.R.L. să comunice dacă înțelege să conteste în condițiile Codului de procedură fiscală și Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), care a înlocuit Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015).

Prin adresa nr..X./24.03.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 639/28.03.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală nr.18 Regiunea Centru .X. au înaintat dosarul contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.10.2015) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, prin care s-au stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L. taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**În drept**, posibilitatea de contestare este reglementată la art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației, care la alin.(1) stipulează:

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”*

iar conform prevederilor art.206 alin.(2) din același act normativ:



*“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus se poate formula contestație împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.48 alin.(1) - alin.(3) și alin.(5) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului.*

*(2) Prevederile alin. (1) nu se aplică actelor administrative fiscale pentru care s-au exercitat căile de atac prevăzute de lege, iar soluția este definitivă.*

*(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.*

*(5) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil, organul fiscal procedează astfel:*

*a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului actul de îndreptare a erorii materiale;”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, înaintea pronunțării unei soluții definitive în condițiile exercitării căilor de atac prevăzute de lege, organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal la cererea întemeiată a contribuabilului, situație în care va emite și comunica contribuabilului actul de îndreptare a erorii materiale.

Conform documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au efectuat o inspecție fiscală generală la .X. S.R.L., ce a vizat, în speța în cauză, impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2013, precum și soluționarea cu control ulterior a decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./27.01.2014, aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2013.

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, prin care au fost consemnate o serie de deficiențe constatate cu ocazia verificărilor, și anume în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, constând în taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, precum și în ceea ce privește cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei.

În Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, la Capitolul *Sinteza constatărilor privind impozitul pe profit*, este consemnat faptul că *“urmare inspecției fiscale generale efectuate la S.C. .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală diminuează pierderea înregistrată de societate cu suma totală de .X. lei. (...) Pentru remedierea deficiențelor prezentate privind determinarea și declararea corespunzătoare a impozitului pe profit și a pierderii fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(2) lit.c) și art.105 alin.(9) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.102.7 din H.G. nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003, (...) se lasă în sarcina S.C. .X. S.R.L. Dispoziția privind măsurile dispuse de organele fiscale nr..X./28.09.2015 și depunerea corectă a Declarațiilor 101 privind impozitul pe profit pentru perioada 2009-2013, prin diminuarea pierderii fiscale de reportat cu suma de .X. lei.”*

Astfel, se reține că, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis:

(i) Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.09.2015, prin care la măsura 3.1. s-a dispus *“S.C. .X. S.R.L. va diminua pierderea fiscală de reportat în perioada 2009-2013 și depunerea corectă a declarațiilor 101 privind impozitul pe profit. (...) Depunerea corectă a Declarațiilor 101 privind impozitul pe profit pentru perioada 2009-2013, prin diminuarea pierderii fiscale de reportat cu suma de .X. lei conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală (...);”*

(ii) Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015), prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L.:

- **impozit pe profit în sumă de .X. lei;**
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015), .X. S.R.L. a formulat contestație având ca obiect suma totală .X. lei, reprezentând:

- **impozit pe profit în sumă de .X. lei;**
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, în ceea ce privește *Impozitul pe profit* (lit.B), contribuabilul învederează faptul că „*prin reconsiderarea unor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, inspecția fiscală a constatat o diminuare a pierderilor fiscale anuale cu suma de .X. lei și nicidecum obligații fiscale suplimentare de plată sub forma impozitului pe profit de plată în sumă de .X. lei.*”

De asemenea, contestatarul solicită, având în vedere că „*s-a produs o simplă eroare de redactare a Deciziei de impunere F-.X. din 06.10.2015 (...) corectarea acesteia în sensul înlocuirii obligației fiscale suplimentare de plată sub forma impozitului pe profit de plată în sumă de .X. lei cu obligația societății de a diminua pierderea fiscală declarată cu aceeași sumă.*”

Urmare celor învedereare și solicitate întemeiat de societate, și anume faptul că, potrivit constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./06.10.2015, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societatea verificată în perioada 2009-2013 și pentru care a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.09.2015, organul de inspecție fiscală a procedat la îndreptarea erorii materiale din Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) ce a constat în evidențierea în cadrul secțiunii 2.1.1. „*Obligații fiscale suplimentare de plată*”, a sumei de .X. lei reprezentând *impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2013*, emițând un nou act administrativ fiscal corectat care a înlocuit titlul de creanță ce conținea erori. Prin decizia de impunere corectată, respectiv Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L. taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, iar împotriva acestui titlu de creanță corectat, petentul și-a exercitat dreptul la contestație.

Astfel, se reține că în speță devin incidente prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează :

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca :*

*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”*

Potrivit acestor prevederi legale, prin decizie, contestația poate fi respinsă ca fiind fără obiect în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat, or, așa cum s-a reținut mai sus, actul administrativ fiscal contestat în cauză, respectiv Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015), întrucât conținea erori materiale constând în mențiunea în cadrul secțiunii 2.1.1. „*Obligații fiscale suplimentare de plată*” a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2013, a fost înlocuit/înlocuită cu un nou act administrativ fiscal, respectiv cu Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), față de care petentul și-a exercitat dreptul la contestație.

În consecință, având în vedere cele precizate și reținute mai sus, precum și în temeiul prevederilor legale citate, **se va constata ca fiind rămasă fără obiect contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

**întrucât, în cauză, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Decizia de**

**impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) corectată și contestată în procedura administrativă, care a înlocuit actul administrativ atacat, respectiv Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015).**

**B. În ceea ce privește contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015)**

**Prin contestația formulată, .X. S.R.L. solicită anularea obligațiilor de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, defalcate pe capete de cerere după cum urmează:**

1. taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de **.X. lei**, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**);

2. taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată respinsă la deducere în sumă de **.X. lei**, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**);

3. taxa pe valoarea adăugată respinsă la deducere în sumă de **.X. lei**, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**);

4. taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de **.X. lei**, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**).

Prin adresa nr..X./13.04.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 761/15.04.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au comunicat cuantumul accesoriilor calculate până la data de 10.09.2015 aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestată de societate, și anume:

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**

#### **a) Aspecte procedurale:**

a.1. Referitor la susținerea societății potrivit căreia impunerea unei sume în cuantum de aproximativ .X. lei cu titlu de *impozit pe profit* nu reprezintă eroare materială, ci stabilirea nelegală a unei obligații fiscale, îndreptabilă doar prin soluționarea căii de atac, argumentând în acest sens faptul că erorile materiale nu privesc fondul litigios, ci doar chestiuni de formă, care nu atrag nulitatea sau anularea actului întrucât actele administrative unilaterale odată intrate în circuitul civil și producerea de efecte juridice nu mai pot fi revocate, nici măcar parțial, se rețin următoarele:

La art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii actelor administrative fiscale în cauză, sunt reglementate prevederile cu privire la îndreptarea erorilor materiale din actele administrative fiscale. Astfel, potrivit alin.(1), alin.(2) și alin.(5) ale acestui articol, citate în cuprinsul prezentei decizii la Capitolul III, lit.A, înaintea pronunțării unei soluții definitive în condițiile exercitării căilor de atac prevăzute de lege, organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal la cererea întemeiată a contribuabilului, situație în care va emite și comunica contribuabilului actul de îndreptare a erorii materiale.

Totodată, potrivit alin.(3) al art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.”,*

iar potrivit pct.47.1. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, act normativ în vigoare la data emiterii actelor administrative fiscale în cauză:

*“47.1. Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.”*

Având în vedere prevederile legale citate în speță, precum și reținerile și considerentele expuse și detaliate la Capitolul III, lit.A din prezenta decizie, rezultă că înscierea sumei de .X. lei cu titlu de impozit pe profit în cadrul secțiunii 2.1.1. *„Obligații fiscale suplimentare de plată”* din Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) reprezintă o *eroare de redactare*, așa cum de altfel învederează și .X. S.R.L. prin contestația formulată împotriva acestui act administrativ fiscal, această sumă reprezentând în fapt cheltuieli nedeductibile fiscal cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societatea verificată în perioada 2009-2013 și pentru care a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.09.2015.

Totodată, se reține că această eroare a fost corectată, la solicitarea întemeiată a societății, de organul fiscal competent prin emiterea unui nou act administrativ fiscal corectat, respectiv Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015).

Astfel, argumentele contestatarei mai sus menționate, întemeiate în baza prevederilor stipulate la art.48 alin.(3) din Codul de procedură fiscală și la pct.47.1. din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, nu sunt aplicabile speței întrucât doar în aparență această eroare vizează fondul actului administrativ fiscal, suma de .X. lei reprezentând, potrivit constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, cheltuieli nedeductibile fiscal cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societatea verificată în perioada 2009-2013, pentru care a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.09.2015 și nicidecum impozit pe profit stabilit suplimentar de plată cu care contribuabilul urma să fie impus prin emiterea unui titlu de creanță.

a.2. Referitor la invocarea de către societate a nerespectării Normelor procedurale care reglementează durata maximă a inspecției fiscale și anume faptul că termenul de *maxim 6 luni* a fost depășit, se reține că potrivit prevederilor art.104 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale *„În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F – .X./06.10.2015, se reține că la pct.7

*Perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală este precizat “de la data 07/01/2015 până la data 28/09/2015”, iar la pct.9 Perioade de suspendare este menționat faptul că „Nu există perioade de suspendare”.*

Având în vedere cele reținute mai sus, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, rezultă că, într-adevăr, durata inspecției fiscale a fost depășită cu aproximativ 3 luni. Cu toate acestea, termenul de 6 luni stipulat la articolul de lege mai sus citat și invocat de contestatar este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea respectivului termen.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr. .X./2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate [...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr..X./30.04.2014, pronunțată în Dosar nr..X., rămasă definitivă prin nerecurare, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

În consecință, în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere înăuntrul termenului de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale.

a.3. În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia prin punctul de vedere exprimat anterior emiterii deciziei de impunere au fost evidențiate erori și încălcări ale normelor de drept material și procedural, ce afectează valabilitatea și legalitatea actelor contestate, fără însă ca intimata să înlăture în vreun fel apărările, aspect ce echivalează atât cu o *„nemotivare a raportului de inspecție fiscală”* cât și cu *„lipsa mențiunilor privind audierea contribuabilului”*, se reține că potrivit prevederilor invocate, respectiv art.43 alin.(2) lit.e)-lit.f) și lit.j) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

*„(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept;*



*j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”*

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la art.109 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) lit.a) din același act normativ:

*“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”*

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./ 06.10.2015 care potrivit prevederilor mai sus citate reprezintă actul care stă la baza emiterii actului administrativ fiscal prin care se stabilesc obligații fiscale suplimentare sau se constată nemodificarea bazei de impunere, după caz, în speță a Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), se reține că în acesta sunt consemnate constatările echipei de inspecție fiscală din punct de vedere faptic și legal în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, și anume raportul cuprinde atât motivele de fapt cât și temeiurile de drept pentru fiecare obligație fiscală și perioadă verificată, iar la Cap.VI – *Discuția finală cu contribuabilul* este prezentată sinteza punctului de vedere al contribuabilului, cât și concluziile asupra analizei acestuia.

Faptul că, urmare inspecției fiscale generale efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat și, pe cale de consecință, a consemnat în raportul de inspecție fiscală o serie de deficiențe cu privire la o parte din obligațiile fiscale verificate, iar urmare analizării punctului de vedere exprimat de contribuabil în exercitarea dreptului prevăzut la art.107 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au menținut deficiențele constatate nu este de natură a echivala cu o *nemotivare a raportului de inspecție fiscală.*

**b) În ceea ce privește excepția ridicată de societate referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește anul 2009, susținând că în conformitate cu prevederile art.91, art.23 și art.98 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,**

republicată, pentru perioada 1 ianuarie 2009-31 decembrie 2009 termenul de prescripție se consideră împlinit, se rețin următoarele:

Potrivit art.98 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).”*

Totodată, potrivit art.91 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

*„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”*

iar potrivit art.23:

*“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”*

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, potrivit art.92 alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:*

*b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspekției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspekției fiscale;”*

iar potrivit art.102 alin.(6) din același act normativ:

*„(6) Data începerii inspekției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu*

*prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale - care este data menționată în registrul unic de control - și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, având în vedere, în cadrul acestui termen de prescripție, întreruperile și suspendările stipulate în cuprinsul aceluiași legi care prevăd termenul de prescripție.

Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului acesteia ce constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul cât durează situația ce îl pune pe titularul dreptului material la acțiune în imposibilitatea de a acționa. După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.

Totodată, potrivit art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”*

În conformitate cu aceste prevederi, termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată aferent fiecărei perioade fiscale este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./ 06.10.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că inspecția fiscală a început la data de 07.01.2015, dată la care acțiunea de inspecție fiscală a fost înregistrată în registrul unic de control al societății la poziția nr.102 , conform art.102 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citat, iar Decizia de impunere nr.F-.X., contestată în cauză, a fost emisă la data de 06.10.2015 și listată în data de 26.11.2015.

Totodată, potrivit constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, în perioada supusă verificării

01.01.2009-31.12.2013, perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată era luna calendaristică.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, rezultă că:

b.1. Pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunilor ianuarie 2009 - noiembrie 2009, pentru care termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată este data de 25 inclusiv a lunii următoare (pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii noiembrie 2009 termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată fiind data de 25.12.2009), termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01 ianuarie 2010 și se împlinește la data de 31.12.2014 dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere argumentele societății contestatare, precum faptul că, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare potrivit actelor normative în vigoare pe perioada de calcul a termenului de prescripție, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa cu nr.A-SLP 2590/A-SLP 639/15.04.2016, a solicitat organelor de inspecție să răspundă motivat față de susținerile contribuabilului privitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată pentru anul 2009.

Prin adresa cu nr..X./31.05.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1056/02.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare Fiscală au comunicat că urmare *reanalizării sumelor contestate de societate, înregistrate în contul 645.8, s-a constatat că în componența sumei de .X. lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor care nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru anul 2009, a fost inclusă din eroare și o factură din luna noiembrie 2009, respectiv factura nr..X./04.11.2009 în valoare de .X. lei și TVA .X. lei (vaccin antigripal) pentru care s-a prescris dreptul organelor fiscale de a stabili obligații conform prevederilor legale.*

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv prevederile legale aplicabile în materie, argumentele contestatarului, constatările și precizările organelor de inspecție fiscală, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite parțial contestația formulată de .X. S.R.L. și se va anula parțial Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de**

**.X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.**

b.2. Pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2009, pentru care termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată este data de 25.01.2010, termenul de prescripție a început să curgă de la 01 ianuarie 2.X. și s-ar fi împlinit la data de 31.12.2015 în condițiile în care acesta nu ar fi fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, titlul de creanță contestat în cauză, a fost emis la data de 06.10.2015 și listat în data de 26.11.2015 și, mai mult, acest termen a fost suspendat pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale (07.01.2015) și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată aferente lunii decembrie 2009 nu era prescris la data emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015), echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de societate în ceea ce privește această perioadă nu are temei legal.

Având în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă lunii decembrie 2009, societatea înțelege să conteste această obligație fiscală doar din perspectiva prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.**

c) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității colectării suplimentare a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai

**sus menționat aferentă prestărilor intracomunitare de servicii prin încadrarea operațiunilor ca *având locul prestării în România*, în condițiile în care din documentele anexate la dosar rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. S.R.L. a înregistrat și a declarat în perioada 2012-2013 prin Deconturile de TVA, drept operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată o serie de facturi reprezentând prestări servicii către .X..

Urmare analizării facturilor, a documentelor prezentate de contribuabilul verificat la solicitarea echipei de inspecție fiscală, respectiv Contractul de prestări servicii încheiat în data de 01.07.2009 cu .X. GmbH &Co.KG (începând cu data de 06.04.2010 .X. GmbH &Co.KG și-a schimbat denumirea în .X.), anexele/tabelele centralizatoare, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu asigură consemnarea completă și exactă a operațiunii/serviciului prestat, a persoanelor care au efectuat serviciile, a numărului de ore prestate etc.

Astfel, având în vedere că din documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală nu au putut analiza locul de prestare a serviciilor, în conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) și art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.13 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, au încadrat operațiunile ca având locul prestării în România și au colectat suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei), pentru care au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea susține că serviciilor în cauză le sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, întrucât documentația prezentată organelor de inspecție fiscală permitea analiza locului prestării, iar persoana juridică care primește serviciile este o persoană impozabilă și are stabilit sediul activității sale economice în Germania, ca atare aceste servicii nu se taxează cu TVA în România ci în Germania, de către primitorul serviciilor, prin taxare inversă.

**În drept**, în ceea ce privește prestările de servicii intracomunitare, în conformitate cu prevederile stipulate la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*„(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).

Potrivit acestor prevederi legale, sunt operațiuni impozabile în România operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă acționând ca atare, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) și numai în situația în care locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Locul prestării de servicii, ca regulă generală cât și ca excepții, este reglementat la art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*„(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.”,*

iar potrivit pct.13 alin.(7) și alin.(9) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor: :

*“(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. 156<sup>4</sup> 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 153<sup>1</sup> 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).”*

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, stabilirea locului în care este prestat un serviciu și, pe cale de consecință, a locului unde va fi impozitat este esențială, având în vedere dispozițiile imperative ale art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, care condiționează încadrarea serviciilor prestate în categoria operațiunilor impozabile în România de locul în care acestea se consideră a fi prestate, respectiv în România.

Astfel, în condițiile în care sunt aplicabile regulile generale de la art.133 alin.(2) din Codul fiscal și nu excepțiile de la aceste prevederi și în măsura în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute în cazul acestora, serviciile prestate de persoane impozabile stabilite în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Comunității, sunt neimpozabile în România. Prestatorul, în cazul acestor servicii, trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate, condiție care se consideră 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.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală în cadrul Speței C2 – *TVA colectată aferentă livrării intracomunitare de servicii pentru care locul prestării este în România*, , detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că echipa de inspecție fiscală a încadrat operațiunile ca având locul prestării în România și a colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 2012-2013 motivat de faptul că „*S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat în timpul controlului documente justificative din care să rezulte realitatea și legalitatea serviciilor prestate, astfel încât să se poată face analiza locului de prestare a serviciilor în conformitate cu prevederile art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (...)*”, fără însă să-și întemeieze în drept încadrarea, respectiv aplicarea, după caz, în funcție de natura serviciului prestat, a excepțiilor de la regula generală, prevăzute la art.133 alin.(4)-alin.(8) din Codul fiscal, care reglementează locul de prestare a serviciului/al serviciilor.

Astfel, având în vedere:

- constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală, mai sus menționate;

- dispozițiile imperative ale art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, care condiționează încadrarea serviciilor prestate în categoria operațiunilor

impozabile în România de locul în care acestea se consideră a fi prestate, respectiv în România;

- faptul că locul prestării de servicii este reglementat la art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.13 și următoarele din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar în conformitate cu aceste prevederi legale, în condițiile în care *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),*

- precum și faptul că stabilirea locului prestării de servicii depinde de natura serviciului prestat,

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa cu nr.A-SLP 2590/A-SLP 639/28.04.2016, a solicitat organelor de inspecție fiscală, în vederea stabilirii situației de fapt, să clarifice natura serviciilor în speță și să comunice, prin raportare la temeiurile de drept aplicabile în materie, încadrarea operațiunilor în speță *ca având locul prestării în România.*

Prin adresa cu nr..X./31.05.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1056/02.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au comunicat că *„în ceea ce privește TVA colectată aferentă livrărilor intracomunitare de servicii (speța C2) (...) pentru stabilirea locului prestării nu se aplică prevederile art.133 alin.(4), (5), (6), (7), (8) din Codul fiscal, aceste servicii neîncadrându-se în niciuna din excepțiile prevăzute (...). În aceste condiții, pentru stabilirea locului prestării este aplicabilă regula generală conform art.133 alin.(1) și alin.(2).”*

Astfel, având în vedere cele comunicate de echipa de inspecție fiscală, ce au relevat o altă situație de fapt, faptul că odată cu stabilirea locului de prestare a serviciului/al serviciilor trebuie îndeplinite și celelalte condiții prevăzute de legislația fiscală în cazul acestor servicii - cum ar fi faptul că prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate, condiție care se consideră 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 -, condiții a căror îndeplinire nu a fost analizată de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili dacă pentru prestările intracomunitare de servicii în cauză, .X. S.R.L. avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, numai în condițiile în care sunt aplicabile regulile generale de la art.133 alin.(2) din Codul fiscal și nu excepțiile de la aceste prevederi și în măsura în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute în cazul acestora, serviciile prestate de persoane

impozabile stabilite în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Comunității, sunt neimpozabile în România.

Față de cele expuse mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur***

**principale”**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**d) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității colectării suplimentare a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri și prestărilor de servicii intracomunitare efectuate de .X. S.R.L. către partenerul intracomunitar din .X. din Germania în perioada octombrie-decembrie 2013, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei, urmare demersurilor întreprinse în speță, a rezultat o altă situație de fapt decât cea constatată de organul de inspecție fiscală.**

**În fapt**, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. S.R.L. a efectuat livrări intracomunitare de bunuri și prestări de servicii către partenerul intracomunitar .X., având TVA .X., pentru care a aplicat scutirea de TVA.

Întrucât, urmare informațiilor comunicate de Serviciul Central de Legături din cadrul A.N.A.F. cu privire la istoricul valabilității codului de TVA și a datelor de identificare, pentru livrările efectuate de .X. S.R.L. către .X. în perioada verificată (2009-2013), respectiv pentru livrările intracomunitare efectuate în perioada 01.10.2013-31.12.2013, partenerul intracomunitar nu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, iar potrivit Raportului VIÉS, codul de TVA al acestui operator intracomunitar nu era activ în perioada indicată, echipa de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea, invocând dispozițiile art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, afirmă că autoritatea fiscală care a atribuit codul de TVA .X., în speță de Oficiul Federal Central pentru Impozite, a confirmat și reconfirmat valabilitatea acestui cod de TVA pentru perioada

octombrie-decembrie 2013, sens în care anexează în susținere a serie de înscrisuri.

**În drept**, în ceea ce privește livrările intracomunitare de bunuri, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, (...)”,*

iar conform alin.(3) al aceluiași articol:

*„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”*

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor legale citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

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

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

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

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

Totodată, potrivit art.155 alin.(19) lit.f) și lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;*

*l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;”*

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

În ceea ce privește prestările de servicii intracomunitare, în speță sunt aplicabile prevederile stipulate la art.126 alin.(1) și art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și la pct.2 alin.(1) și pct.13 alin.(7) și alin.(9) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III.B lit.c) din prezenta decizie.

Astfel, în conformitate cu prevederile legale mai sus invocate, sunt operațiuni impozabile în România operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă acționând ca atare, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) din

Codul fiscal și numai în situația în care locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că locul prestării de servicii, ca regulă generală cât și ca excepții, este reglementat la art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, în conformitate art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.13 alin.(7) și alin.(9) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilirea locului în care este prestat un serviciu și, pe cale de consecință, a locului unde va fi impozitat este esențială, având în vedere dispozițiile imperative ale art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, care condiționează încadrarea serviciilor prestate în categoria operațiunilor impozabile în România de locul în care acestea se consideră a fi prestate, respectiv în România.

Prin urmare, în condițiile în care sunt aplicabile regulile generale de la art.133 alin.(2) din Codul fiscal și nu excepțiile de la aceste prevederi și în măsura în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute în cazul acestora, serviciile prestate de persoane impozabile stabilite în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Comunității, sunt neimpozabile în România. Prestatorul, în cazul acestor servicii, trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate, condiție care se consideră 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.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, prezentate detaliat la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că la baza impunerii au stat informațiile din Raportul VIES și cele comunicate de Serviciul Central de Legături din cadrul A.N.A.F.

Astfel, se reține că, urmare solicitării echipei de inspecție fiscală în vederea verificării .X. S.R.L., având codul de înregistrare în scopuri de TVA RO.X.:

- Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a comunicat un raport (Anexa 6 la raportul de inspecție fiscală) cu informațiile existente la data de 14.01.2015 în sistemul VIES, pentru perioada: 2010 Ianuarie - 2014 Decembrie, iar

- Serviciul Central de Legături din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a transmis Răspunsul nr..X./22.01.2015 (Anexa 6 la raportul de inspecție fiscală) cu informațiile furnizate de baza de date constituită în conformitate cu prevederile art.17 din Regulamentul Consiliului (CE) nr.904/2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul TVA.

Din analiza *Raportului* emis la data de 14.01.2015, se reține că la pct.4 – Livrări românești suspecte, sunt menționate următoarele informații: în perioadele: L10/2013, L11/2013 și L12/2013, pentru partenerul .X. GmbH &Co.KG, cod de TVA .X., cu bunuri în valoare totală de .X. lei și servicii în valoarea totală de .X. lei, „*Cod-ul TVA nu este activ în perioada indicată*”.

Totodată, din analiza *Răspunsului* nr..X./22.01.2015, se rețin următoarele:

(i) la data realizării operațiunii 22.01.2015 operatorul identificat prin codul de TVA: .X. nu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, iar starea acestui operator, în cauză, .X. GmbH & Co.KG, de la data înființării și până în prezent se prezintă după cum urmează: dată start valabilitate - 23.10.1992, dată sfârșit valabilitate - 30.09.2013, data modificării - 12.04.2014;

(ii) la data realizării operațiunii 22.01.2015 operatorul identificat prin codul de TVA: .X. deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, iar starea acestui operator, în cauză, .X. (.X. AG), de la data înființării și până în prezent se prezintă după cum urmează: dată start valabilitate - 15.01.2014.

Prin contestația formulată, societatea, invocând dispozițiile art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, afirmă că autoritatea fiscală care a atribuit codul de TVA .X., în speță de Oficiul Federal Central pentru Impozite, a confirmat și reconfirmat valabilitatea acestui cod de TVA pentru perioada octombrie-decembrie 2013, sens în care anexează în susținere a serie de înscrisuri, și anume:

- documentul emis în data de 23.01.2014 de Oficiul Federal Central pentru Impozite pentru .X. GmbH, în cuprinsul căruia se precizează faptul că „*Societății .X. (fosta .X. AG) i s-a atribuit codul de identificare în scopuri de TVA .X. la 15.01.2014. Am prelungit până la data de 14.01.2014 valabilitatea codului de identificare în scopuri de TVA .X., care i-a fost atribuit*



*predecesorului legal .X. GmbH & Co.KG și a devenit nevalid la 31.12.2013, la dispoziția oficiului de finanțe competent, deoarece firma .X. (fosta .X. AG) a folosit până la această dată acest cod de identificare în scopuri de TVA pentru achizițiile intracomunitare. Vă rog să le semnalati partenerilor dumneavoastră de afaceri din alte state membre UE situația de fapt modificată”;*

- documentul emis în data de 13.10.2015 de Oficiul Federal Central pentru Impozite pentru .X. GmbH în calitate de urmaș legal a .X. GmbH & Co.KG, în cuprinsul căruia se precizează faptul că numărul de identificare ca plătitor de TVA care i-a fost atribuit este: .X., iar acesta va fi valabil începând din 23.10.1992 până la 14.01.2014;

- documentul emis în data de 21.10.2015 de Oficiul Federal Central pentru Impozite pentru .X. GmbH în calitate de urmaș legal a .X. GmbH & Co.KG, în cuprinsul căruia se precizează faptul că s-a declarat nevalabil codul fiscal .X. cu începere din 14.01.2014;

- documentul intitulat *Certificat de atestare fiscală (întreprinzător)*, emis în data de 06.11.2015 de Oficiul de Finanțe .X., împreună cu traducerea legalizată a acestuia, în cuprinsul căruia se precizează faptul că .X.GmbH este înregistrată ca plătitoare de TVA cu numărul de identificare în scopuri de TVA .X. pe perioada 19.09.2013-14.01.2014.

Având în vedere susținerile și înscrisurile prezentate de societate în susținerea aplicabilității scutirii de TVA pentru operațiunile în speță, respectiv documentele emise de Oficiul Federal Central pentru Impozite, precum și informațiile din Raportul VIES și cele comunicate de Serviciul Central de Legături din cadrul A.N.A.F. avute în vedere de echipa de inspecție fiscală, în virtutea rolului activ, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat, prin adresa nr.A-SLP2590/A-SLP 639/06.04.2016, Direcției Generale de Informații Fiscale sprijinul în evaluarea probelor aduse de contribuabil și comunicarea valabilității și a perioadelor de invalidare/inactivitate a codului de înregistrare în scopuri de TVA .X. al operatorului .X. GmbH în perioada octombrie - decembrie 2013.

Prin adresa cu nr.A-.X./16.05.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 931/17.05.2016, Direcția Generală de Informații Fiscale a comunicat că a solicitat autorităților Administrației Fiscale din Germania toate informațiile privind valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA .X. pentru operatorul .X. GmbH și pentru codul de TVA .X., precum și clarificări suplimentare cu privire la istoricul acestor coduri de înregistrare de TVA.

Prin adresa cu nr.A-.X./16.05.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1117/10.06.2016, Direcția Generală de Informații Fiscale a comunicat că a primit de la autoritățile Administrației Fiscale din Germania toate informațiile privind valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA .X. pentru operatorul .X. GmbH și pentru codul de TVA .X. după cum urmează:

*„Datorită modificărilor retroactive a codurilor de TVA, efectuate de către autoritățile fiscale din Germania, numărul de TVA .X., restricționat la data de 30.09.2013, a fost automat validat la data de 31.12.2013.*

*Numărul de TVA .X. al companiei .X. GmbH&Co.KG a fost valid în perioada 23.10.1992-14.01.2014.*

*Numărul de TVA .X. al companiei .X. GmbH este valid din 14.01.2014.”*

Astfel, având în vedere că, în urma demersurilor întreprinse de organul de soluționare a contestației mai sus menționate, a rezultat o altă situație de fapt decât cea constatată de echipa de inspecție fiscală, respectiv că *numărul de TVA .X. al companiei .X. GmbH&Co.KG a fost valid în perioada 23.10.1992-14.01.2014*, faptul că:

- în ceea ce privește livrările intracomunitare de bunuri, în vederea aplicării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, pe lângă codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului de autoritățile fiscale din alt stat membru, furnizorul trebuie să justifice această scutire cu o serie de documente stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, în speță Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, documente ce nu au fost avute în vedere/analizate de organele de inspecție fiscală;

- în ceea ce privește prestările de servicii intracomunitare, stabilirea locului în care este prestat un serviciu - esențial pentru încadrarea sau nu, din punct de vedere al taxei, în categoria operațiunilor impozabile în România, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal - depinde de natura serviciilor în speță, aspect ce nu a fost analizat de echipa de inspecție fiscală,

organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili dacă pentru livrările intracomunitare de bunuri și prestările de servicii intracomunitare efectuate către partenerul .X. din Germania în perioada octombrie-decembrie 2013, .X. S.R.L. avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, echipa de inspecție

fiscală a colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni prin raportare la informațiile primite cu privire la nevalabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA .X. al operatorului .X. GmbH.

Față de cele expuse mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în**

**sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.**

**e) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. constând în calcularea de taxe și impozite datorate bugetului de stat pentru persoane nerezidente care prestează activități în beneficiul societății .X., în condițiile în care aceste servicii nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. S.R.L. a încheiat cu .X. S.R.L. contractul de prestări servicii nr..X./ 01.02.2012, având drept obiect „servicii de consultanță pe probleme de fiscalitate și de imigrare pentru cetățenii străini denumiți expatriați” și a dedus taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de .X. S.R.L. în perioada 2012-2013.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile prestate de .X. S.R.L. constau în calcularea de taxe și impozite datorate bugetului de stat pentru persoane nerezidente care prestează activități în beneficiul societății .X., cod TVA .X., aceste taxe fiind refacturate de .X. S.R.L. către societatea beneficiară (Anexa nr.36 la raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere faptul că serviciile facturate de .X. S.R.L. au fost prestate în folosul altei societăți, respectiv .X. și nu în folosul operațiunilor taxabile ale .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală, în temeiul art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei și .X. lei) și au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei.

**În drept**, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, prezentate la Cap.II din decizie și preluate la situația de fapt, precum și cele precizate de societate prin contestația formulată, operațiunile impuse în speță, respectiv pentru care nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt servicii constând în calcularea de taxe și impozite datorate bugetului de stat pentru persoane nerezidente care prestează activități în beneficiul societății .X., cod TVA .X., facturate lunar în perioada iunie 2012-decembrie 2013, conform anexei nr.36 la raportul de inspecție fiscală, de S.C. .X. S.R.L. către .X. S.R.L. în baza contractului de prestări servicii nr..X./01.02.2012 având drept obiect „servicii de consultanță pe probleme de fiscalitate și de imigrare pentru cetățenii străini denumiți expatriați”.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că serviciile în speță, facturate către .X. S.R.L., au fost prestate de .X. S.R.L. în beneficiul/folosul societății .X. și nu în folosul operațiunilor taxabile ale .X. S.R.L.

Totodată, se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, singurul argument adus de societate în susținerea acestui capăt de cerere, respectiv a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L., este faptul că deducerea a fost urmată de o operațiune taxabilă întrucât, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, taxele calculate de .X. S.R.L. au fost refacturate de .X. S.R.L. către societatea beneficiară, respectiv .X..

Având în vedere cele precizate de societatea contestatoare și constatate de organele de inspecție fiscală urmare verificărilor efectuate, din analiza facturii (invoice) nr..X./31.05.2013, anexată spre exemplificare la dosarul cauzei, se reține că aceasta a fost emisă de .X. S.R.L., în calitate de furnizor, către .X., în calitate de client (cumpărător), și reprezintă factură de decontare în numele clientului pentru plata asigurărilor sociale și fonduri speciale nerezidenți și plata impozitului nerezidenți pentru diverși expați în luna aprilie 2013.

Astfel, faptul că .X. S.R.L. a emis către .X. facturi de decontare în numele clientului pentru plata impozitului și a asigurărilor sociale pentru nerezidenți, nu reprezintă o refacturare a serviciilor prestate de .X. S.R.L. pentru calcularea acestor impozite și taxe, ci, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală și a confirmat de altfel și societatea, o refacturare a taxelor calculate de .X. S.R.L., fiind în fapt două operațiuni distincte: prestarea de servicii de către .X. S.R.L. în vederea calculării taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat pentru persoanele nerezidente care prestează activități în beneficiul societății .X. și decontarea de .X. S.R.L. către

.X. a plăților – impozite, asigurări sociale și fonduri speciale pentru nerezidenți – efectuate în numele acestuia.

Prin urmare, argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu este de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv că serviciile facturate de .X. S.R.L. constând în calcularea de taxe și impozite datorate bugetului de stat pentru persoane nerezidente care prestează activități în beneficiul societății .X., nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile, ci doar confirmă constatarea echipei de inspecție fiscală, respectiv că .X. S.R.L. a refacturat/a emis facturi către .X. pentru decontarea plăților – impozite, asigurări sociale și fonduri speciale pentru nerezidenți – efectuate în numele clientului.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. S.R.L. drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L. constând în calcularea de taxe și impozite datorate bugetului de stat pentru persoane nerezidente care prestează activități în beneficiul societății .X., fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate se

## DECIDE

**1. Constatarea ca fiind rămasă fără obiect a contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

**luându-se act de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) corectată și contestată în procedura administrativă, care a înlocuit actul administrativ atacat, respectiv Decizia de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 06.10.2015).**

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de 26.11.2015) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

**4. Admiterea parțială a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./06.10.2015 (listată în data de**



**26.11.2015) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.10.2015, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,

și anularea în parte a actului administrativ fiscal contestat pentru această sumă.

Punctele 1 – 3 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,  
.X.**