

DECIZIA nr. xxx
privind soluționarea contestației formulate de
S.C xxx S.R.L. din xxx

Cu adresa nr. xxxx din xxxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxxx** sub nr. xxxx din xxxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxxx – Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. xxxx S.R.L.** din municipiul xxxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxxx din xxxx* emisă de A.J.F.P. xxxx în baza constatărilor stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx din xxxx.

S.C. xxxx S.R.L. are sediul în xxxx și deține codul de înregistrare fiscală xxxx.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de xxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", cu modificările și completările ulterioare, respectiv actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat în data de xxxx, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. xxxx sub nr. xxxx din xxxx.

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

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] Solicităm admiterea contestației, anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxxx din data de xxxx emisă de către A.N.A.F. – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxxx — Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxxx - Activitatea de Inspecție Fiscală și desființarea Raportului de inspecție fiscală nr. xxxx, în ceea ce privește stabilirea unei baze impozabile suplimentare, ce a avut drept consecință stabilirea în sarcina Societății a unei obligații suplimentare de plată în cuantum de xxxx lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată. [...]"

Față de cele ce vor fi expuse în continuare, vă rugăm să apreciați că atât modalitatea de desfășurare a inspecției fiscale, cât și constatările autorităților fiscale, prin emiterea actelor fiscale menționate anterior, în ceea ce privește stabilirea unei baze impozabile suplimentare și a unor obligații fiscale suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt nelegale și netemeinice.

Sub toate aceste aspecte, apreciem inspecția fiscală, constatările făcute și măsurile dispuse de către organul de control fiscal ca fiind nemotivate în fapt și în drept și totodată, vă rugăm să rețineți reaua credință de care s-a dat dovadă pe parcursul verificărilor efectuate, în dezacord cu principiile și dispozițiile Codului de procedură fiscală: art 12 din Codul de procedură fiscală: [...]"

MOTIVE:

În fapt, subscrisa Societatea " xxxx " S.R.L., suntem o societate comercială cu răspundere limitată, înființată în anul 2010, având ca obiect principal de activitate: "Transporturi rutiere de mărfuri" - cod CAEN 4941, astfel cum se reține și în Raportul de inspecție fiscală, la pag. 2.

Urmare inspecției fiscale desfășurate în perioada xxxx, prin Decizia de impunere emisă și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, inspectorii din cadrul A.J.F.P. xxxx — Activitatea de Inspecție Fiscală au calculat în mod nelegal obligații fiscale suplimentare, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și pentru această perioadă.

Modul de determinare de către inspecția fiscală a bazei impozabile stabilite suplimentar îl apreciem ca fiind incorect, în condițiile în care, în esență, acesta este justificat de organul de control nu prin constatări proprii și asupra unor încălcări concrete, directe și substanțiale de către noi a regulilor de desfășurare a activității și de evidențiere contabilă, ci, după cum vom arăta în continuare, printr-o interpretare subiectivă, nefundamentată și fără respectarea dispozițiilor legale incidente, prevăzute de Codul de procedură fiscală și Codul fiscal, temeiul de drept invocat nefiind incident motivării în fapt a acestora și în consecință nici cu obligațiile de plată stabilite.

Pe cale de consecință, tot incorect sunt determinate și pretinsele obligații fiscale suplimentare.

Considerăm toate aceste constatări ca fiind nemotivate în fapt și în drept și în continuare vom arăta atât superficialitatea și eroarea în care s-au aflat autoritățile fiscale, cât și nerespectarea de către acestea a dispozițiilor art. 5, 6, 7, 13, 14, 73 (2) și art 12 din Codul de procedură fiscală, a dispozițiilor Codului fiscal și a celorlalte acte normative incidente.

În principal, învederăm faptul că, fără o analizare temeinică a activității Societății și a documentelor puse la dispoziție, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. **xxxx**, pornesc de la premise subiective și dau o interpretare eronată dispozițiilor legale incidente, și anume că prestările de servicii efectuate de subscrisa pentru o persoană neimpozabilă pe teritoriul României, din punctul de vedere al taxei, sunt operațiuni impozabile în România (...) respectiv locul de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, prestarea serviciilor este realizată de persoana impozabilă SC **xxxx** SRL și prestarea serviciilor rezultă din activitatea sa economică, însă nu se arată, nu se menționează, nu se demonstrează și nici nu se face o coroborare a celor reținute, cu textele de lege precizate și nici nu se indică care ar fi textele de lege ce nu ar permite deducerea taxei pe valoarea adăugată, raportat la situația în fapt.

Însă, în fapt, problematica supusă analizei este și ar fi trebuit să fie, aceea de a verifica și stabili dacă Societatea **xxxx** S.R.L. a respectat dispozițiile legale în materia contabilității, dacă documentele înregistrate în contabilitate îndeplinesc condițiile legale de a fi documente justificative și dacă raportat la dispozițiile legale incidente avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în relația cu Societatea **xxxx** cu sediul în SUA — Statul Delaware.

Urmare inspecției fiscale efectuate de echipa de control, aceasta a constatat că în perioada **xxxx**, societatea a emis facturi de livrări — prestări de servicii transport internațional de bunuri către Societatea **xxxx** și că relațiile comerciale au avut la bază comenzi de transport și contractul de transport nr. **xxxx** din **xxxx**.

Reține echipa de inspecție fiscală faptul că "societatea a prezentat comanda de transport și CMR, de unde se poate identifica locul de încărcare și de descărcare a mărfii", că "în justificarea faptului că **xxxx** este persoană impozabilă, societatea a prezentat certificatul de constituire **xxxx** — cod de înregistrare fiscală **xxxx**, apostila emisă de **xxxx** și documentul prin care se certifică faptul că societatea are taxele anuale plătite la zi în țara de rezidență fiscală".

Cu toate acestea, apreciază inspectorii fiscali faptul că: "din analiza documentelor sus-menționate, nu au fost identificate suficiente elemente din care să rezulte că **xxxx** — cod de înregistrare fiscală **xxxx** este persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în țara sa de rezidență fiscală", astfel că "facturile emise de către **xxxx** trebuiau să conțină cota de TVA de 19% conform art. 291 alin. 1 lit b din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, deoarece sunt operațiuni impozabile în România din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată", iar "echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA în sumă de **xxxx** lei în tranzacțiile desfășurate cu **xxxx**, în perioada **xxxx** aferente unei baze impozabile în sumă de **xxxx** lei."

În principal, învederăm faptul că, raționamentul inspectorilor fiscali, în stabilirea unei baze impozabile suplimentare, respectiv a unor obligații de plată, pornește de la aceea că, subscrisa nu ar fi pus la dispoziție suficiente documente, din contabilitatea societății partenere, din care să reiasă faptul că aceasta este "persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe

valoare adăugată în țara sa de rezidență fiscală", fără însă a și putea face vreo mențiune despre ce documente ar fi vorba sau ce elemente ar trebui să reiasă și din ce document, pentru ca aceștia să poată ajunge la o concluzie sau alta.

De asemenea, contrar dispozițiilor art. 7 alim. 3 din Codul de procedură fiscală: [...] și art. 73 alin. 2 Cod procedură fiscală: [...]

nu se face nicio mențiune cu privire la demersurile autorităților fiscale privind determinarea corectă a situației de fapt, respectiv pentru aflarea în mod corect a datelor ce au considerat că le sunt necesare, căci este evident că aceștia au posibilități mult mai facile pentru aflarea oricăror informații, decât o simplă societate, căreia, de altfel, îi este interzis să afle informații — date contabile, despre o altă societate, în afara celor care îi sunt puse la dispoziție.

Este de remarcat faptul că, prin actele contestate nu se reține că societatea parteneră, xxxx ar fi sau nu, "persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată în țara sa de rezidență fiscală", ci doar că inspectorii fiscali nu au identificat suficiente elemente din care să rezulte aceasta.

Referitor la opinia inspectorilor fiscali, conform cărora subscrisa avea obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă prestărilor de servicii facturate beneficiarului, Societatea xxxx, o considerăm netemeinică și nelegală, raportat la dispozițiile art. 278 alin. (2), (3) din Lege nr. 227/2015: [...]

Totodată, Titlul VII- "Taxa pe valoarea adăugată" — Cap. I — art. 269 din Legea nr. 227/2015, definește persoanele impozabile: [...]

Prin urmare, subscrisa, înregistrată în scop normal de TVA, conform art. 316 din Codul fiscal, urma să se asigure că persoana juridică din afara comunității, respectiv Societatea xxxx, este o persoană impozabilă în baza documentelor prezentate de aceasta și care au fost prezentate și echipei de inspecție fiscală: Codul de identificare fiscală, numărul de înregistrare de la Registrul comerțului din țara sa, cont bancar, adresa sediului acesteia, etc., aspecte reținute de altfel atât în Decizia de impunere, cât și în Raportul de inspecție fiscală.

La punctul 15 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 — Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, [...]

Concluzionând, deși echipa de control reține, atât în Decizia de impunere, cât și în Raportul de inspecție fiscală, faptul că Societatea xxxx S.R.L. a prezentat Certificatul de constituire a xxxx — cod de înregistrare fiscală - xxxx, apostila Statului Delaware — S.U.A și documentul prin care se certifică faptul că societatea are taxele anuale plătite la zi în țara de rezidență fiscală, iar plățile au fost efectuate de xxxx doar prin cont bancar, în mod inexplicabil consideră că:

"nu au fost identificate suficiente elemente din care să rezulte că xxxx — cod de înregistrare fiscală xxxx este persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în țara sa de rezidență fiscală",

"Astfel, pentru tranzacțiile comerciale desfășurate între SC xxxx și xxxx, nu pot fi aplicate prevederile art. 278 alin (2) din Legea nr. 227 / 2015 din Codul fiscal."

Nu mai puțin relevant este și faptul că subscrisa primește un tratament fiscal discriminatoriu față de alte Societăți de pe teritoriul României, în discordanță cu dispoziția art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificări și completări: [...]

Astfel, din informațiile noastre, Societatea xxxx S.R.L. nu este singurul prestator al xxxx, această Societate având relații contractuale cu multe alte Societăți de pe teritoriul României, (...)

Societăți ce prestează servicii de transport către xxxx, facturând în regim de scutire TVA, cu drept de deducere, iar toate aceste Societăți nu au fost obligate să colecteze TVA pe relația cu xxxx.

Din conținutul aspectelor mai sus prezentate, reiese că acest control fiscal, la fel ca și cel anterior, nu poate produce efecte în ceea ce o privește pe subscrisa, fapt ce trebuie să conducă la anularea constatărilor stabilite în sarcina xxxx, din perspectivele anterior descrise, ca nefiind nelegale și netemeinice, pentru suma de xxxx lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru

operațiunile derurate în relația cu xxxx

Mai mult, înțelegem să contestăm cuantumul sumei impuse la plată și raportat la faptul că, inspectorii fiscali au nesocotit și dispozițiile Ordinul nr. 1820/30.12.2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 care aduce modificări cu privire la interpretarea și aplicarea prevederilor Codului fiscal și a Normelor metodologice incidente în situația determinării TVA colectată aferentă livrărilor de bunuri / prestărilor de servicii taxabile, în baza deciziei Cuții Europene de Justiție în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Corina-Hrisi Tulica și Călin Ion Plavoșin: în situațiile în care TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării / prestării, taxa se aplică la contravaloarea livrării / prestării; în situațiile în care părțile nu au făcut nicio înțelegere cu privire la TVA, iar furnizorul / prestatorul nu are posibilitatea de a recupera taxa de la client, aceasta se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite.

Nu în ultimul rând, înțelegem să invocăm și dispozițiile art. 282 din Codul Fiscal, potrivit cărora, exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii intervine la data la care are loc faptul generator, adică la data când bunurile sunt livrate și serviciile sunt prestate.

Pentru toate aceste considerente, vă rugăm să constatați că Societatea nu datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

*Subliniem și faptul că realitatea operațiunilor efectuate de Societate este dovedită în conformitate cu prevederile legale aplicabile și avem în vedere dispozițiile art. 72 din Codul de procedură fiscală.

În conformitate cu acest articol "documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului / plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impunere".

Inspectorii fiscali aveau obligația de a respecta atât aceste prevederi cât și cele ale art. 72 teza a II-a, Cod Procedură fiscală: "în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere", iar organele fiscale aveau obligația, conform procedurilor de control și atribuțiilor pe linie de inspecție fiscală, ce le revin, să verifice toate documentele justificative și evidențele contabile ale Societății noastre și / sau ale societății partenere, relevante cauzei și să explice motivat, care sunt considerentele pentru care o parte dintre acestea au fost înlăturate și / sau nu li s-a dat eficiența necesară analizării situației de fapt și de ce au considerat că nu se impune solicitarea de date suplimentare de la societatea pateneră.

Potrivit prevederilor OMFP Nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabile litigiului, din punct de vedere contabil (abrogat prin OMFP Nr.1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate), efectuarea operațiunilor economico — financiare este probată de orice document în care acestea se consemnează.

În conformitate cu art. 6 alin 1 din Legea contabilității nr. 82/1991: [...]

Atâta timp cât documentele justificative și evidențele contabile ținute în conformitate cu legea constituie probe, iar raportat la art. 73 Cod procedură fiscală, Societatea a făcut dovada realității, cu toate actele prezentate, revine organului fiscal obligația de a demonstra o altă situație de fapt, pe bază de probe veridice.

Conform Dispozițiilor Generale Privind Procedurile Inspecției Fiscale, [...]

Faptul ca atât în Decizia de impunere cât și în Raportul de inspecție fiscală, constatările echipei de inspecție fiscală sunt eronate sub aspectul impunerii subscrisei la colectarea TVA, pentru prestările de servicii efectuate în relația cu o persoană neimpozabilă pe teritoriul României, lipsește aceste acte administrative de certitudinea impunerii, fiind astfel, încălcate dispozițiile:

- art. 3, alin. 1 lit. b) și c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...]

Nu în ultimul rând, invocăm și trebuie avută în vedere:

- Decizia V din 15.01.2007 pronunțată de Înalta Curt de Casație și Justiție, referitoare la documente justificative.

În Decizia V/2007 se arată în mod expres împrejurarea că în cazul în care documentele

justificative utilizate la înregistrările în contabilitate conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii, acestea dobândesc calitatea de document justificativ astfel încât vor fi luate în considerare la stabilirea cheltuielilor deductibile și vor face dovada efectuării operațiunilor respective sau intrării în gestiune după caz. Într-o asemenea situație, în care sunt respectate dispozițiile legale privitoare la documentele justificative, TVA poate fi dedusă și se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit.

Față de toate susținerile și aspectele evidențiate de noi și probate cu înscrisuri doveditoare, vă rugăm să constatați incorecta aplicare a legii precum și caracterul neîntemeiat al constatărilor făcute și a măsurilor dispuse de organele fiscale și în consecință să restabiliți legalitatea prin admiterea acestei contestații [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx din xxxx încheiat la S.C. xxxx S.R.L. din xxxx, s-au stabilit următoarele:

"[...] În luna martie 2019 societatea a dedus TVA în sumă de xxxx lei în baza unei facturi emise de SC xxxx SRL CUI xxxx. Facem mențiunea că societatea furnizoare nu este înregistrată ca plătitoare de TVA, iar pe factura fiscală nu este înscrisă TVA (nici ca valoare), valoarea totală a facturii fiind în sumă de xxxx lei. Având în vedere prevederile art. 299 alin. 1 lit. a din Legea 227/2015 Cod Fiscal, echipa de inspecție fiscală, consideră TVA în sumă de xxxx lei ca nedeductibilă. [...]

În perioada verificată societatea a efectuat servicii de transport intracomunitar în sumă de xxxx lei, operațiuni scutite cu drept de deducere, în conformitate cu prevederile art. 278 alin 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Urmare inspecției fiscale s-a constatat că în perioada verificată societatea a emis facturi de livrări-prestări servicii transport internațional de bunuri către xxxx - cod de înregistrare fiscală xxxx atribuit în data de xxxx de Statul Delaware - SUA în valoare totală de xxxx lei (anexa nr. 1). Relațiile comerciale dintre cele două societăți au avut la bază comenzi de transport și contractul de transport nr. xxxx încheiat între xxxx și xxxx. Pentru fiecare factură emisă către xxxx, societatea a prezentat comanda de transport și CMR, de unde se poate identifica locul de încărcare și de descărcare al mărfii transportate. În acest sens, precizăm că, prestările de servicii facturate către partenerul extracomunitar reprezintă prestări servicii de transport intracomunitar de mărfuri cu locul de încărcare din România (xxxx) și locul de descărcare în țări din Comunitatea Europeană (Italia, Ungaria, Germania, etc). Din comenzile emise de xxxx reiese că acestea sunt transmise de pe email: xxxx de către xxxx - asociat și administrator al SC xxxx SRL- CUI RO xxxx. Plata facturilor de către beneficiar s-a făcut din contul bancar: xxxx deschis la Banca xxxx. Persoanele de contact din xxxx au fost xxxx și xxxx. Societatea a considerat aceste prestări ca fiind neimpozabile pe teritoriul României în baza Legii 227/2015 privind Codul fiscal, art. 278, alin. (2) [...] În justificarea faptului că xxxx este persoană impozabilă, societatea a prezentat certificatul de constituire a xxxx - cod de înregistrare fiscală xxxx, apostila emisă de Statul Delaware – SUA și documentul prin care se certifică faptul că societatea are taxele anuale plătite la zi în țara de rezidență fiscală. Din analiza documentelor s-a constatat că administratorul xxxx este domnul xxxx, persoană de naționalitate română cu domiciliul în xxxx. Noțiunea de persoană impozabilă este definită de HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 14, alin. (1) [...]. Din documentele mai sus-menționate, nu au fost identificate suficiente elemente din care să rezulte că xxxx - cod de înregistrare fiscală xxxx este persoană impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată în țara sa de rezidență fiscală. Astfel, pentru tranzacțiile comerciale desfășurate între SC xxxx SRL și xxxx, nu pot fi aplicate prevederile art. 278, alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal. De aceea, pentru aceste servicii de transport intracomunitar de mărfuri prestate către o persoană neimpozabilă, se aplică excepția prevăzută la art. 278, alin. (5), lit. c) Legea 227/2015 privind Codul fiscal: [...]

Mai mult decât atât, pct. 15, alin. (1) din HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal [...] Astfel, din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni

impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ condițiile de la art. 268, alin. 1 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv locul de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, prestarea serviciilor este realizată de persoana impozabilă - SC xxxx SRL și prestarea serviciilor rezultă din activitatea sa economică. În concluzie, facturile emise către xxxx trebuiau să conțină cota de TVA de 19% conform art. 291, alin. (1), lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, deoarece sunt operațiuni impozabile în România din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Urmare celor de mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA în sumă de xxxx lei la tranzacțiile desfășurate cu xxxx, în perioada octombrie xxxx aferente unei baze impozabile în sumă de xxxx lei.

În luna xxxx societatea a prestat servicii de transport către xxxx cod fiscal xxxx în valoare de xxxx lei, considerând aceste servicii ca fiind intracomunitare conform prevederilor art. 278 alin 2 din Legea 227/2015 Cod fiscal. Menționăm faptul că, această societate a deținut cod valid de TVA emis de statul German valabil în perioada xxxx. Având în vedere cele menționate anterior, echipa de inspecție fiscală, a constatat faptul că tranzacțiile derulate cu xxxx cod fiscal xxxx nu se încadrează în prevederile de mai sus (societatea parteneră necomunicând un cod valid de TVA emis de un alt stat membru UE, respectiv Germania). Astfel locul prestării este în România, operațiunea fiind impozabilă în România, prin urmare societatea avea obligația de a proceda la colectarea de TVA în cota de 19%. Urmare inspecției fiscale s-a procedat la colectarea TVA pentru operațiunea respectivă rezultând TVA colectată suplimentar în sumă de xxxx lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Controlul efectuat la S.C. xxxx S.R.L. concretizat prin **Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx din xxxx**, care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxxx din xxxx*, a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei xxxx.

Urmare verificării efectuate privind **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei, ca urmare a constatării următoarelor deficiențe:

- xxxx lei reprezentând TVA deductibilă aferentă unei facturi emise de xxxx CUI xxxx, societatea furnizoare nefiind înregistrată ca plătitoare de TVA, iar pe factura fiscală nu este înscrisă TVA (nici ca formular nici ca valoare);

- xxxx lei reprezentând TVA colectată aferentă facturilor de livrări – prestări servicii transport de bunuri al căror loc de descărcare este în țări din Comunitatea Europeană (Italia, Ungaria, Germania, etc), către beneficiarul xxxx, pentru care nu au fost identificate suficiente elemente din care să rezulte că xxxx este persoană impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată în țara sa de rezidență fiscală;

- xxxx lei reprezentând TVA colectată aferentă prestărilor de servicii de transport efectuate în luna xxxx către xxxx cod fiscal xxxx, considerate servicii intracomunitare pentru care beneficiarul a deținut cod valid de TVA emis de statul German valabil în perioada xxxx (societatea parteneră necomunicând un cod valid de TVA emis de un alt stat membru UE, respectiv Germania).

Societatea comercială contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxxx din xxxx*, dar **aduce argumente doar pentru suma de xxxx lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă

tranzacțiilor desfășurate cu beneficiarul xxxx, iar **pentru diferența de TVA în sumă de xxxx lei aceasta nu își motivează contestația.**

A. CU PRIVIRE LA ASPECTELE PROCEDURALE

Prin contestația formulată, societatea contestă aspecte procedurale, susținând faptul că toate constatările făcute și măsurile dispuse de către organul de control fiscal sunt nemotivate în fapt și în drept, precum și că nu au fost respectate dispozițiile art. 5, art. 6, art. 7, art. 12, art. 13, art. 14, art. 73 din Codul de procedură fiscală.

□ Referitor la faptul că actul administrativ fiscal nu este motivat, din analiza *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxxx din xxxx* rezultă că aceasta este motivată în fapt și în drept, fiind însoțită de Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx din xxxx, în care situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, explicațiile și punctul de vedere al echipei de inspecție față de cele constatate sunt pe larg descrise la Capitolul III – *Constatări fiscale*.

În acest sens, art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care face referiri stricte la situațiile când poate fi atrasă nulitatea actului administrativ fiscal, prevede:

“ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se constată că nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 49 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la nulitatea actului administrativ fiscal contestat.

□ Referitor la invocarea aplicării unitare a legislației, exercitarea dreptului de apreciere, rolul activ, buna-credință, interpretarea legii, prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, obiectul inspecției - Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale. [...]

ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă. [...]

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. [...]

ART. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.

ART. 13 Interpretarea legii

(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

ART. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.

ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale[...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”.

Din analiza prevederilor legale mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul, iar interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului, așa cum este exprimată în lege.

Decizia contestată este însoțită de Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx din xxxx, în care situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, explicațiile și punctul de vedere al echipei de inspecție față de cele constatate sunt pe larg descrise la Capitolul III – *Constatări fiscale*.

Se reține astfel că organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin starea de fapt fiscală, neexistând astfel elemente privind nerespectarea legislației sau interpretarea abuzivă a legislației.

Faptul că societatea nu este de acord cu sumele stabilite la inspecția fiscală nu este echivalent cu nemotivarea actului administrativ fiscal sau cu încălcarea de către echipa de inspecție a unor principii fiscale.

Față de cele arătate mai sus, rezultă că motivațiile de ordin procedural nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

B. CU PRIVIRE LA ASPECTELE DE FOND

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei – contestată și motivată

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, în perioada verificată S.C. xxxx S.R.L. a emis facturi de livrări – prestări servicii transport de bunuri al căror loc de descărcare este în țări din Comunitatea Europeană (Italia, Ungaria, Germania, etc), către beneficiarul xxxx - cod de înregistrare fiscală xxxx atribuit în data de xxxx de Statul Delaware – SUA, în valoare totală de xxxx lei pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost identificate suficiente elemente din care să rezulte că xxxx este persoană impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată în țara sa de rezidență fiscală, drept pentru care au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxx **lei** conform prevederilor art. 268 alin. (1), art. 278 alin. (5) lit. c) și art. 291 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 14, 15 din HG 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată, societatea comercială susține următoarele:

- modul de determinare de către inspecția fiscală a bazei impozabile stabilite suplimentar este incorect, în condițiile în care, în esență, acesta este justificat de organul de control nu prin constatări proprii și asupra unor încălcări concrete, directe și substanțiale a regulilor de desfășurare a activității și de evidențiere contabilă, ci printr-o interpretare subiectivă, nefundamentată și fără respectarea dispozițiilor legale incidente, prevăzute de Codul de procedură fiscală și Codul fiscal, temeiul de drept invocat nefiind incident motivării în fapt a acestora și în consecință nici cu obligațiile de plată stabilite;

- nu se arată, nu se menționează, nu se demonstrează și nici nu se face o coroborare a celor reținute cu textele de lege precizate și nici nu se indică care ar fi textele de lege ce nu ar permite deducerea taxei pe valoarea adăugată, raportat la situația în fapt;

- opinia inspectorilor fiscali, conform căreia societatea avea obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă prestărilor de servicii facturate beneficiarului - xxxx, este netematică și nelegală, raportat la dispozițiile art. 269 și art. 278 alin. (2), (3) din Lege nr. 227/2015 și punctul 15 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 — Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- societatea, înregistrată în scop normal de TVA, conform art. 316 din Codul fiscal, avea obligația să se asigure că persoana juridică din afara comunității, respectiv Societatea xxxx, este o persoană impozabilă în baza documentelor prezentate de aceasta, prezentate și echipei de inspecție fiscală: Codul de identificare fiscală, numărul de înregistrare de la Registrul comerțului din țara sa, cont bancar, adresa sediului acesteia, etc., aspecte reținute de altfel atât în Decizia de impunere, cât și în Raportul de inspecție fiscală;

- nu este singurul prestator al xxxx, această Societate având relații contractuale cu multe alte Societăți de pe teritoriul României, ce prestează servicii de transport, facturând în regim de scutire TVA, cu drept de deducere, iar toate aceste Societăți nu au fost obligate să colecteze TVA pe relația cu xxxx;

- realitatea operațiunilor efectuate de Societate este dovedită în conformitate cu prevederile legale aplicabile, dispozițiile art. 72 și art. 73 din Codul de procedură fiscală;

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

- faptul că atât în Decizia de impunere cât și în Raportul de inspecție fiscală, constatările echipei de inspecție fiscală sunt eronate sub aspectul impunerii la colectarea TVA, pentru prestațiile de servicii efectuate în relația cu o persoană neimpozabilă pe teritoriul României, lipsește aceste acte administrative de certitudinea impunerii, fiind astfel, încălcate dispozițiile art. 3 alin. 1 lit. b) și c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- referitor la cuantumul sumelor impuse la plată și raportat la faptul că inspectorii fiscali au nesocotit și dispozițiile Ordinului nr. 1820/30.12.2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 care aduce modificări cu privire la interpretarea și aplicarea prevederilor Codului fiscal și a Normelor metodologice incidente în situația determinării TVA colectată aferentă livrărilor de bunuri / prestațiilor de servicii taxabile, în baza deciziei Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Corina-Hrisi Tulică și Călin Ion Plavoșin: "În situațiile în care TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării / prestării, taxa se aplică la contravaloarea livrării / prestării; În situațiile în care părțile nu au făcut nicio înțelegere cu privire la TVA, iar furnizorul / prestatorul nu are posibilitatea de a recupera taxa de la client, aceasta se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite".

Totodată, societatea invocă și dispozițiile art. 282 din Codul fiscal, art. 6 alin 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Decizia V din 15.01.2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, referitoare la documente justificative și jurisprudența CJUE.

În drept, sunt aplicabile prevederile **Legii nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

"ART. 268 - Operațiuni impozabile

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

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

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

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

ART. 278 - Locul prestării de servicii [...]

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

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

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), locul următoarelor servicii este considerat a fi:[...]

c) locul de plecare a unui transport intracomunitar de bunuri, pentru serviciile de transport intracomunitar de bunuri prestate către persoane neimpozabile. Prin transport intracomunitar de bunuri se înțelege orice transport de bunuri al cărui loc de plecare și loc de sosire sunt situate pe teritoriile a două state membre diferite. Loc de plecare înseamnă locul unde începe efectiv transportul de bunuri, indiferent de distanțele parcurse pentru a ajunge la locul unde se găsesc bunurile, iar loc de sosire înseamnă locul unde se încheie efectiv transportul de bunuri;[...]

ART. 291 – Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este: [...]

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017".

coroborat cu **pct. 14 și 15 din HG nr. 1/2016** privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“14. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. [...]

15. (1) Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal. [...]

(7) Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Uniunii Europene sau, după caz, prestate de prestatori stabiliți în afara Uniunii Europene către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.[...]

(11) Serviciile pentru care se aplică prevederile art. 278 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal, [...].

(12) Pentru alte servicii decât cele prevăzute la alin. (11), prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către o persoană impozabilă stabilită în afara Uniunii Europene și care intră sub incidența art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, locul prestării nu este considerat a fi în România, dacă prestatorul poate face dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în afara Uniunii Europene. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un beneficiar stabilit în afara Uniunii Europene are statutul de persoană impozabilă:

a) dacă obține din partea beneficiarului un certificat eliberat de autoritățile fiscale competente din țara beneficiarului, prin care se confirmă că respectivul beneficiar desfășoară activități economice, astfel încât să i se permită acestuia să obțină o rambursare a TVA în temeiul Directivei 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității;

b) atunci când beneficiarul nu deține certificatul respectiv, dacă prestatorul dispune de codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau de un cod similar atribuit beneficiarului de țara de stabilire și utilizat pentru a identifica societățile ori de orice altă dovadă care să ateste faptul că clientul este o persoană impozabilă și dacă prestatorul efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de beneficiar, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății”.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației, se constată următoarele:

- În perioada verificată S.C. xxxx S.R.L. a emis facturi de livrări – prestări servicii transport intracomunitar de bunuri către xxxx - cod de înregistrare fiscală xxxx atribuit în data de xxxx de Statul Delaware – SUA, în valoare totală de xxxx lei.

- Relațiile comerciale dintre cele două societăți au avut la bază comenzi de transport și contractul de transport nr. xxxx încheiat între S.C. xxxx S.R.L. și xxxx. Pentru fiecare factură emisă către xxxx, societatea a prezentat comandă de transport și CMR, de unde se poate identifica locul de încărcare și de descărcare al mărfii transportate.

- Prestările de servicii facturate către partenerul extracomunitar reprezintă prestări servicii de transport intracomunitar de mărfuri cu locul de încărcare din România (S.C. xxxx S.R.L. - CUI RO xxxx și S.C. xxxx S.R.L. - CUI RO xxxx xxxx) și locul de descărcare în țări din Comunitatea Europeană (Italia, Ungaria, Germania, etc).

- Comenzile emise de xxxx au fost transmise de pe email: xxxx de către xxxx - asociat și administrator al S.C. xxxx S.R.L. - CUI RO xxxx, plata facturilor de către beneficiar s-a făcut din contul bancar: xxxx deschis la Banca Transilvania Sucursala xxxx, persoanele de contact din xxxx au fost xxxx și xxxx.

- În justificarea faptului că xxxx este persoană impozabilă, societatea a prezentat certificatul de constituire a xxxx - cod de înregistrare fiscală xxxx, apostila emisă de Statul Delaware – SUA și documentul prin care se certifică faptul că societatea are taxele anuale plătite la zi în țara de rezidență fiscală.

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

- Administratorul xxxx este domnul xxxx, persoană de naționalitate română cu domiciliul în xxxx.

Față de cele arătate mai sus, concluzia organelor de inspecție fiscală este că nu s-au identificat suficiente elemente din care să rezulte că xxxx - cod de înregistrare fiscală xxxx atribuit în data de xxxx de Statul Delaware – SUA, este persoană impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, pentru tranzacțiile comerciale desfășurate între S.C. xxxx S.R.L. și xxxx, reprezentând prestări servicii transport de bunuri al căror loc de plecare este în România și locul de descărcare este în țări din Comunitatea Europeană (Italia, Ungaria, Germania, etc) nu pot fi aplicate prevederile art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile de transport mărfuri având locul de descărcare în țări din Comunitatea Europeană (Italia, Ungaria, Germania, etc), analizate în cauză, în valoare de xxxx lei, au fost prestate către o persoană neimpozabilă, situație în care este aplicabilă excepția prevăzută la art. 278 alin. (5) lit. c) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. În acest caz, facturile emise către xxxx trebuie să conțină cota de TVA de 19% conform art. 291 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, fiind operațiuni impozabile în România din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform art. 268 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, drept pentru care s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.

Organul de soluționare a contestației achiesează la punctul de vedere al echipei de inspecție fiscale, întrucât:

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, locul prestării serviciilor către o persoană impozabilă se determină potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, conform cărora 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.

Potrivit prevederilor art. 278 alin. (3) din Codul fiscal, locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

În situația în care serviciile de transport intracomunitar de bunuri sunt prestate către persoane neimpozabile, locul prestării se determină conform prevederilor art. 278 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, care stipulează că, prin excepție de la prevederile alin. (3), pentru serviciile de transport intracomunitar de bunuri prestate către persoane neimpozabile locul serviciilor este locul de plecare a transportului intracomunitar de bunuri.

La pct. 14 alin. (1) din Normele de aplicare a Codului fiscal se precizează că, pentru a stabili locul prestării serviciilor - potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal - se va avea în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Pct. 15 alin. (7) din Normele de aplicare a Codului fiscal precizează că serviciile prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Uniunii Europene – cum este cazul analizat, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește

determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de Titlul VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.

Iar pct. 15 alin. (12) din Normele de aplicare a Codului fiscal, prevede în mod expres faptul că prestatorul poate considera că un beneficiar stabilit în afara Uniunii Europene are statutul de persoană impozabilă doar în următoarele situații:

- dacă obține din partea beneficiarului un certificat eliberat de autoritățile fiscale competente din țara beneficiarului, prin care se confirmă că respectivul beneficiar desfășoară activități economice, **astfel încât să i se permită acestuia să obțină o rambursare a TVA** în temeiul Directivei 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității;

- atunci când beneficiarul nu deține certificatul respectiv, **dacă prestatorul dispune de codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau de un cod similar atribuit beneficiarului de țara de stabilire** și utilizat pentru a identifica societățile ori de orice altă dovadă care să ateste faptul că clientul este o persoană impozabilă și dacă **prestatorul efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de beneficiar, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății.**

Ori, din documentele la care face referire societatea în contestația formulată, dar care nu sunt depuse la dosarul contestației, deși prin contestația formulată se precizează că *"În dovedirea contestației anexăm toate înscrisurile menționate"*, aceasta nefiind însoțită de un opis al documentelor atașate, aceste documente fiind cele analizate de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală, respectiv certificatul de constituire a xxx - cod de înregistrare fiscală xxx, apostila emisă de Statul Delaware – SUA și documentul prin care se certifică faptul că societatea are taxele anuale plătite la zi, **nu rezultă că beneficiarul serviciilor analizate prin prezenta are calitate de persoană impozabilă în sensul TVA, astfel încât să i se permită acestuia să obțină o rambursare a TVA în temeiul Directivei 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității și, de asemenea, nu rezultă că prestatorul dispune de codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau de un cod similar atribuit beneficiarului de țara de stabilire** sau că ar fi efectuat o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de beneficiar, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății – așa cum legiuitorul a stipulat expres.

Astfel, se reține că **societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente justificative, din care să rezulte că beneficiarul serviciilor de transport mărfuri analizate prin prezenta este o persoană impozabilă în sensul TVA**, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

“ART. 276 Soluționarea contestației

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

Potrivit prevederilor art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 243 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

Art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: “*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii [...]*”.

De asemenea, art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: “*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*”

În concluzie, dacă prestatorul stabilit în România va presta servicii de transport intracomunitar de bunuri către beneficiari stabiliți în afara Comunității, se aplică regula generală de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal numai dacă se face dovada că beneficiarii sunt persoane impozabile din punct de vedere al TVA. Doar în această situație serviciile nu sunt impozabile în România.

În situația de față, având în vedere faptul că **societatea contestatoare nu a făcut dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA**, rezultă că serviciile de transport sunt prestate către o persoană neimpozabilă, caz în care se aplică excepția prevăzută la art. 278 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, respectiv locul prestării serviciilor este considerat a fi locul de plecare a transportului intracomunitar de bunuri.

Conform Raportului de inspecție fiscală: “*prestările de servicii facturate către partenerul extracomunitar reprezintă prestări servicii de transport intracomunitar de mărfuri cu **locul de încărcare din România** (SC xxx SRL - CUI RO xxx și SC xxx SRL- CUI RO xxx) și locul de descărcare în țări din Comunitatea Europeană (Italia, Ungaria, Germania, etc)”* - mențiuni necontestate de societate. Prin coroborarea celor citate mai sus, cu prevederile art. 278 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, rezultă că în cazul analizat, **locul de prestare a serviciilor este în România**.

Prin urmare, sunt îndeplinite cumulativ toate condițiile obligatorii prevăzute la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, care trebuie îndeplinite pentru ca o operațiune să fie impozabilă în România din punct de vedere al taxei (inclusiv condiția prevăzută la lit. b) a acestui articol de lege: “*locul [...] de prestare a serviciilor este considerat a fi în România*”), drept pentru care **în mod corect și legal la inspecția fiscală s-a colectat TVA în sumă de xxx lei** aferent operațiunilor de transport intracomunitar pentru un beneficiar cu sediul în afara Uniunii Europene, pentru care nu s-a dovedit că este persoană impozabilă din punct de vedere al TVA.

Referitor la argumentele societății cu privire la aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 aprobată prin O.M.F.P. nr. 1820/30.12.2014 - aspecte prevăzute și la pct 36 din HG 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la dosarul cauzei nu a fost prezentat niciun document din care să rezulte dacă există sau nu există posibilitatea recuperării taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunile supuse taxei.

În ce privește invocarea de către societate a realității operațiunilor, organele de inspecție fiscală nu au constatat deficiențe privind realitatea tranzacțiilor - așa cum rezultă cu certitudine din Raportul de inspecție fiscală, în care se precizează faptul că relațiile comerciale dintre cele două societăți au avut la baza comenzi de transport și contractul de transport nr. xxx încheiat între S.C. xxx S.R.L. și xxx, precum și faptul că pentru fiecare factură emisă societatea a prezentat comandă de transport și CMR, de unde se poate identifica locul de încărcare (România) și de descărcare al mărfii transportate (țări din Comunitatea Europeană).

Contestatară invocă total eronat dreptul de deducere a TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite, în condițiile în care, urmare controlului, s-a colectat TVA la tranzacțiile desfășurate cu xxx SUA, fără să fie aplicabile principiile neutralității TVA, clientul în cauză nefiind înregistrat ca plătitor de TVA într-un stat membru al Uniunii Europene.

Nu se poate reține în soluționarea contestației, susținerea societății că alte societăți din România care au prestat servicii de transport pentru beneficiarul xxx din SUA nu au fost obligate la taxarea operațiunilor. Nu rezultă că societățile invocate în contestație ar fi fost controlate în perioada în cauză și nici nu există date din care să reiasă că acestea au desfășurat tranzacții economice cu societatea din SUA și în ce condiții s-ar fi desfășurat respectivele tranzacții.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, stabilite pe baza actelor și documentelor existente în dosarul contestației, precum și pe baza actelor normative aplicabile în speță în perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă facturilor de livrări – prestări servicii transport intracomunitar de bunuri către xxx din Statul Delaware – SUA ca urmare a faptului că nu au fost identificate suficiente elemente din care să rezulte că xxx este persoană impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, drept pentru care **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxx lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei – contestată dar nemotivată

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. xxx din xxx, care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx*, organele de inspecție fiscală au stabilit și **taxa pe valoarea adăugată** în sumă de xxx lei, ca urmare a constatării următoarelor deficiențe:

- xxx lei reprezintă TVA deductibilă aferentă unei facturi emise de SC xxx SRL CUI xxx, societatea furnizoare nefiind înregistrată ca plătitoare de TVA, iar pe factura fiscală nu este înscrisă TVA (nici ca formular nici ca valoare);

- xxx lei reprezintă TVA colectată aferentă prestărilor de servicii de transport în luna februarie 2019 către xxx cod fiscal DE xxx, considerate servicii intracomunitare pentru care beneficiarul a deținut cod valid de TVA emis de statul German valabil în perioada xxx (societatea parteneră necomunicând un cod valid de TVA emis de un alt stat membru UE, respectiv Germania).

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Deși societatea comercială **contestă în totalitate** obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx*, aduce argumente doar pentru suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, iar **pentru diferența de TVA în sumă de xxx lei aceasta nu își motivează contestația.**

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 269. - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]

Art. 276. - (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație contribuabilul trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere că societatea comercială nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită inițial cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei și ținând cont de cele reținute mai sus, 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. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, potrivit căruia: “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.”, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru **taxa pe valoarea adăugată** în sumă de xxx lei.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. xxx S.R.L.** din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. xxx, în conformitate cu prevederile 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) și b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.