

## DECIZIA NR.1526

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare contestatii a fost sesizata de A.J.F.P. - Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.Brasov- Inspectie Fiscala, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-a respins la rambursare TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosar si inregistrarea contestatiei la D.G.R.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor se va investi cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-a respins la rambursare TVA si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate.

In sustinerea contestatiei, societatea contestatoare prezinta urmatoarele motive:

SC X este o societate infiintata in Romania in octombrie 2013 si are ca obiect de activitate"Transporturi rutiere de marfuri" cod CAEN 4941, fiind inregistrata in scopuri de TVA in Romania; societatea face parte din grupul Y ce a fost infiintat in Olanda in anul 1963.

Societatea arata ca in vederea realizarii activitatii de transport , a obtinut licenta pentru transportul rutier international de marfuri contra cost in numele unui tert emisa de Ministerul Transporturilor; SC X a fost inscrisa in Registrul persoanelor impozabile care aplica TVA la incasare pana in data.., cand a fost radiata urmare a exercitarii operatiunii in vederea renuntarii la acest regim in conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(5) din Codul fiscal.

Cu privire la activitatea desfasurata societatea arata ca a incheiat un contract de prestari servicii cu J si H care ulterior si-a schimbat denumirea prin intermediul careia, aceasta a realizat in beneficiul clientilor servicii constand in transport rutier de marfuri.Ulterior, partile au incheiat un nou contract in aceleasi conditii in vederea reflectarii schimbarii numelui unuia dintre Clienti .

In baza contractului de prestari servicii incheiat cu clientii, societatea inregistreaza comenzile de transport in vederea realizarii serviciilor sale ; comenzile sunt receptionate de societate in mod electronic, toate instructiunile si informatiile necesare realizarii

transportului fiind receptionate direct din Olanda prin intermediul aparatelor electronice existente la nivelul mijloacelor de transport detinute de societate.

Societatea contestatoare sustine ca, pe perioada verificata, majoritatea transporturilor solicitate de clienti au ca punct de plecare si sosire alte tari decat Romania, respectiv Olanda, Belgia, Luxemburg, Germania, Elvetia, Austria, Italia, Spania, Marea Britanie si Franta. Urmare transporturilor efectuate, societatea detine documente specifice activitatii de transport de bunuri (CMR) in care este mentionata SC X ca si transportator al bunurilor.

Totodata, societatea contestatoare arata ca pe parcursul desfasurarii activitatii a implicat o serie de cheltuieli provenind din achizitii interne precum: servicii de contabilitate, chiria aferenta spatiului unde isi are sediul social, combustibil pentru camioanele folosite in vederea efectuarii serviciilor de transport precum si taxele achitate catre Registrul Auto Roman iar in baza facturilor de furnizorii si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

De asemenea, societatea precizeaza ca a efectuat si achizitii intracomunitare de bunuri (ex. camioane, combustibil) si servicii (reparatii autocamioane, inchiere trailere) si a inregistrat in evidentele contabile TVA prin mecanismul taxarii inverse.

In contestatia formulata societatea contestatoare specifica faptul ca realizeaza doar servicii de transport catre Clienti, in sensul art.133 alin.(2) din Codul fiscal iar aceste servicii beneficiaza de regimul de neimpozitare in Romania, locul prestarii fiind in tara beneficiarilor (Olanda).

Cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala si respingerea la rambursare a TVA, societatea contestatoare considera ca are dreptul la rambursarea TVA aferenta achizitiilor interne deoarece achizitiile au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii economice, indeplinind conditiile impuse de art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la argumentul organelor de inspectie fiscala potrivit caruia din CMR-urile prezentate nu rezulta cu claritate ca societatea din Romania a fost transportator, numarul de inmatriculare al autovehiculului cu care s-a efectuat transportul, societatea contestatoare sustine ca, tinand cont de restrictiile implementate cu privire la angajati si orele de lucru ale acestora in timpul realizarii transportului, exista posibilitatea ca in momentul expirarii orelor prevazute pentru conducerea mijlocului de transport in mod continuu, angajatul societatii sa predea marfa catre o alta entitate din Grupul Y care detine un alt mijloc de transport, in vederea eficientizarii procesului; un singur transport de bunuri poate fi efectuat de mai multe entitati din Grupul Y, motiv pentru care un document de transport poate mentiona mai multe societati din Grup.

Dupa cum a aratat si mai sus, referitor la comenzile primite de societate de la Clienti, acestea sunt primite si inregistrate electronic pe fiecare mijloc de transport in parte prin intermediul aparatelor electronice cu care sunt prevazute mijloacele de transport utilizate de societate. In baza acestor instructiuni fiecare sofer obtine coordonatele in vederea realizarii serviciului de transport de bunuri, informatii in lipsa carora societatea nu ar putea realiza transportul.

Cu privire la motivul respingerii la deductibilitate a TVA aferenta achizitiilor interne si anume ca "societatea nu face dovada activitatii desfasurate de fapt in perioada verificata si deci tipul operatiunilor taxabile desfasurate", societatea contestatoare sustine ca nu se afla in situatia in care s-ar pune in discutie calitatea de persoana impozabila a societatii si ca are dreptul sa-si exercite drepturile prevazute de lege ca urmare a realizarii de activitati economice in sfera de TVA respectiv dreptul de deducere pentru achizitii interne realizate in scopul desfasurarii activitatii contractate pentru Clienti.

Societatea sustine ca detine si facturile intocmite in conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal precum si dovezile de plata pentru perioada cand societatea a aplicat sistemul de TVA la incasare.

De asemenea, societatea sustine ca a inregistrat venituri din refacturare costuri plus marja de profit de 2%.

Astfel, sustine ca indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevazute la art.145 alin.(2) lit.a) si b) din Codul fiscal ;invoca in sustinere si hotararile Curtii Europene de Justitie respectiv cauza C-437/2006 *Securenta Gottinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* si C-435/2005 *Investrand* .

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca metoda preturilor de transfer utilizata de societate pentru determinarea preturilor in ceea ce priveste serviciile prestate Clientilor nu trebuie sa influenteze tratamentul TVA aplicat operatiunilor realizate.

In ceea ce priveste sustinerile organelor de inspectie fiscala potrivit carora contractul in baza caruia si-a desfasurat activitatea societatea nu ar reflecta o activitate de transport de marfuri deoarece pretul serviciului nu a fost calculat prin aplicarea unui tarif/kilometru, ora sau transport ci prin aplicarea unei marje asupra costurilor inregistrate , societatea sustine ca aceste aprecieri sunt nefondate in conditiile in care obiectul contractului se refera in mod clar la servicii de transport , documentele prezentate reflecta o activitate de transport iar legislatia romana nu prevede o obligatie de a stabili un anume mecanism de remunerare a serviciilor de transport in sensul unui tarif pe kilometru, pe ora.Pe de alta parte pretul se stabileste intre parti prin negociere iar legislatia fiscala din Romania recunoaste ca metoda de stabilire a pretului intre persoane afiliate metoda cost-plus.

Fata de cele prezentate societatea contestatoare sustine ca aprecierile organelor de inspectie fiscala referitoare la mecanismul de stabilire a pretului ca fiind neadecvat unei activitati de transport sunt vadit nefondate.

Totodata societatea contestatoare considera nelegala si nejustificata masura organelor de inspectie fiscala de a nu acorda dreptul la deducere pentru TVA aferenta achizitiilor interne si solicita anulara Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala si rambursarea TVA.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina SC X, TVA suplimentara si totodata au respins la rambursare TVA .

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA , contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Urmare verificarii si analizarii documentelor prezentate si explicatiilor furnizate de SC X, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate la data controlului are ca obiect principal de activitate "Transport rutier de marfuri" cod CAEN 4941.

Societatea avea un numar de 25 angajati ca soferi autocamioane si 4 angajati TESA; la aceasta data societatea are inmatriculate 7 autocamioane din 33 autocamioane provenite din achizitiile intracomunitare efectuate in perioada verificata.

In timpul controlului, pentru activitatea desfasurata pe perioada verificata, societatea a prezentat Contractul de servicii inter-companii incheiate cu J si H din Olanda, in care serviciile contractate sunt definite ca fiind servicii de transport rutier de marfa, taxa pentru aceste servicii fiind calculata pe baza costurilor si cheltuielilor prestatorului marite cu 2% .

Din analiza efectuata asupra contractelor prezentate organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea nu au ca obiect o activitate de transport de marfuri, nefiind

facturata si incasata contravaloarea transporturilor efectuate, calculata prin aplicarea unui tarif /kilometru, ora sau transport.

Astfel, prin nota explicativa au solicitat reprezentantului legal al societatii informatii cu privire la activitatea desfasurata precum si documente justificative care sa clarifice tipul activitatii desfasurate de SC X.

In vederea justificarii serviciilor prestate societatea contestatoare a prezentat copiile comenzilor plasate de catre clientii societatilor J si H Olanda, in limba engleza , listate dintr-un program informatic si copii ale CMR-urilor, in mare parte ilizibile, din care nu rezulta cu claritate ca societatea din Romania a fost transportatorul, numarul de inmatriculare al autovehiculului care a efectuat transportul.

Organele de inspectie fiscala au constatat astfel ca , societatea nu a facut dovada activitatii desfasurate in fapt pe perioada verificata, documentele prezentate conducand la ideea punerii la dispozitia societatilor partenere a autocamioanelor proprii impreuna cu conducatorii auto, operatiune impusa de relatia de afiliere dintre acestea; in baza documentelor prezentate nu s-a putut stabili durata reala a posesiei si utilizarii continue a mijlocului de transport.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista un pret prestabilit pentru serviciile de transport iar intre baza impozabila inregistrata in balantele de verificare si cea inregistrata in jurnalele de vanzari nu exista corelatie.

In conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societatii sa explice modalitatea de facturare a serviciilor lor prestate in baza contractelor incheiate cu beneficiarii din Olanda.

Prin raspunsul formulat societatea contestatoare sustine ca facturarea serviciilor de transport s-a efectuat pe baza costurilor efectuate de societate in cursul unei luni, refacturate cu o marja de profit de 2%;la sfarsitul lunii se calculeaza venitul estimat aferent lunii respective si suma astfel calculata se inregistreaza in contabilitate in contul 704"Venituri din prestari servicii" in contrapartida cu contul 451"facturi de emis intercompany" iar in luna urmatoare societatea emite factura fiscala pentru serviciile prestate in luna precedenta, aceasta fiind declarata in decontul de TVA in luna in care se emite factura fiscala.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea din Romania nu-si coordoneaza independent activitatea desfasurata, la sfarsitul lunii aceasta primind de la cei doi clienti ai sai cota parte care trebuie facturata fiecaruia, aceasta fiind si dovada ca societatea romana nu primeste comenzi de la cei doi clienti si nu stie catre cine a prestat servicii si in ce cuantum.

Avand in vedere ca societatea nu a facut dovada activitatii desfasurate pe perioada verificata, respectiv tipul operatiunilor taxabile desfasurate , ca nu s-a demonstrat daca achizitiile efectuate sunt in folosul operatiunilor sale taxabile si implicit valoarea totala a TVA pentru care societatea avea drept de deducere, valoarea totala a TVA care trebuia colectata, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu poate beneficia de rambursarea soldului sumei negative a TVA, conform prevederilor art.147<sup>3</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

**III.** Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii Decontului de TVA inregistrat la

organul fiscal, cu control anticipat, prin care s-a solicitat la rambursare TVA .

Perioada verificata:26.11.2013-30.09.2014

In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si totodata respinsa la rambursare, contestate de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat natura veniturilor inregistrate in evidentele contabile.**

In fapt, pe perioada verificata SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila care se compune din:

-TVA aferenta achizitiilor interne de bunuri si servicii constand in servicii de contabilitate, chirie sediul conform contractului incheiat cu SC R , combustibil pentru camioane, taxe achitate catre Registrul Auto Roman;

-TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri(camioane, combustibil si 1 autoturim Mazda);

-TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de servicii (reparatii camioane si inchiriere trailere conform contract incheiat J Olanda) in conformitate cu prevederile art.126 alin.(3) lit.a), art.130<sup>1</sup> alin.(1), art.132<sup>1</sup> alin.(1) respectiv art.133 alin.(2) din Legea 571/2003, cap.V, pct.12 din H.G. Nr.44/2004, republicata, art.146 lit.e) coroborat cu art.150 alin.1 si alin.2 respectiv art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, pe perioada verificata societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA colectata care se compune din:

-TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri

-TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de servicii (reparatii camioane si inchiriere trailere) in conformitate cu prevederile art.146 lit.e) coroborat cu art.150 alin.1 si alin.2 respectiv art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In perioada verificata, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile venituri din refacturarea costurilor aceleiasi perioade, majorate cu 2% pentru care a considerat ca locul prestarii serviciilor este in afara Romaniei.

Prin Decontului de TVA inregistrat la organul fiscal, SC X a solicitat la rambursare TVA, prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de taxa din perioada fiscala de raportare.

Urmare a verificarii efectuate si analizarii documentelor prezentate de societate organele de inspectie fiscala nu au putut determina tipul activitatii desfasurate de operatorul economic in perioada verificata si implicit valoarea totala a TVA pentru care societatea avea drept de deducere, valoarea totala a TVA care trebuia colectata de societate motiv pentru care au considerat ca SC X nu poate beneficia de rambursarea soldului sumei negative a TVA conform prevederilor art.145 alin.(2) coroborat cu prevederile 147<sup>1</sup> alin.(1) si art.147<sup>3</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala.

In contestatia formulata, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si acordarea dreptului la deducere si totodata la rambursare a TVA aferenta achizitiilor interne precum: servicii de contabilitate,chiria aferenta spatiului unde isi are sediul social, combustibil pentru camioanele folosite in vederea efectuarii serviciilor de transport precum

si taxele achitate catre Registrul Auto Roman, care au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile in conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea sustine ca detine facturile emise de furnizori, intocmite in conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal precum si dovezile de plata pentru perioada cand societatea a aplicat sistemul de TVA la incasare.

De asemenea, societatea sustine ca a inregistrat venituri din refacturare costuri plus marja de profit de 2%.

Cu privire la activitatea desfasurata societatea sustine ca in baza contractului de prestari servicii incheiat cu clientii J si H din Olanda, societatea inregistreaza comenzile de transport in vederea realizarii serviciilor sale ; comenzile sunt receptionate de societate in mod electronic, toate instructiunile si informatiile necesare realizarii transportului fiind receptionate direct din Olanda prin intermediul aparatelor electronice existente la nivelul mijloacelor de transport detinute de societate.

Societatea contestatoare sustine ca, pe perioada verificata, majoritatea transporturilor solicitate de clienti au ca punct de plecare si sosire alte tari decat Romania, respectiv Olanda, Belgia, Luxemburg, Germania, Elvetia, Austria, Italia, Spania, Marea Britanie si Franta.Urmare transporturilor efectuate, societatea detine documente specifice activitatii de transport de bunuri(CMR) in care este mentionata X RO ca si transportator al bunurilor; specifica faptul ca realizeaza doar servicii de transport catre Clienti, in sensul art.133 alin.(2) din Codul fiscal iar aceste servicii beneficiaza de regimul de neimpozitare in Romania, locul prestarii fiind in tara beneficiarilor(Olanda).

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.147<sup>3</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.[...]*

*(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. [...]*

*“(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”*

Iar la art.147<sup>1</sup> din acelasi act normativ se prevede:

*“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.*

*(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare.

Totodată se reține ca orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să scada din valoarea taxei colectate pentru o perioadă fiscală valoarea totală a taxei pentru care în aceeași perioadă a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere conform art.145-147 din Cod.

Prin urmare, condițiile privind exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și anume:

-art.145

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

*d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;*

*e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”*

-art.146

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

Din interpretarea taxelor de lege mai sus citate se reține ca legiuitorul conditionează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerintelor de fond cât și a cerintelor de formă, îndeplinirea cerintelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată se reține ca, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea

cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada necesitatii achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile.

Dupa cum am aratat si mai sus, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA pe motiv ca din analiza documentelor prezentate de societate organele de inspectie fiscala nu au putut determina tipul activitatii desfasurate de operatorul economic in perioada verificata si implicit valoarea totala a TVA pentru care societatea avea drept de deducere, valoarea totala a TVA care trebuia colectata de societate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

SC X are ca obiect principal de activitate "Transporturi rutiere de marfuri" cod CAEN 4941.

SC X a fost infiintata in 2013 si este platitoare de TVA.

SC X are relatii de afiliere, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, J Olanda care sunt si principalii furnizori si clienti ai societatii.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea avea un numar de 25 angajati ca soferi autocamioane si 4 angajati TESA; la aceasta data societatea are inmatriculate 7 autocamioane din 33 autocamioane provenite din achizitiile intracomunitare efectuate in perioada verificata.

Avand in vedere specificul activitatii respectiv transport rutier de marfuri, SC X in calitate de prestator a incheiat Contractul de servicii inter-companii cu J si H Olanda, in calitate de clienti care are ca obiect servicii de transport rutier de marfuri.

In preambulul contractului se specifica faptul ca:

" Avand in vedere ca :

- Clientii sunt implicati in industria serviciilor de transport rutier de marfuri ;
- Prestatorul are resursele tehnice, organizationale si personalul necesar pentru a furniza Clientilor servicii de transport rutier de marfa;
- Clientii solicita servicii de transport rutier de marfuri;
- Atat Prestatorul cat si Clientul doresc sa incheie prezentul contract conform termenilor si conditiilor stipulate in continuare pentru a confirma acordul verbal incheiat inainte de semnarea prezentului Contract scris."

Potrivit punctului 2"Durata contractuala, rezulta ca, contractul se desfasoara pe o perioada nedeterminata, sub rezerva dispozitiilor privind incetarea contractului continute in articolul 7 "

La pct.4"Taxa pentru servicii " din contract se prevede:

**"4.1 Taxa pentru Servicii este calculata pe baza costurilor si cheltuielilor specificate in Anexa 1 a prezentului Contract de Servicii suportate de Prestator pentru redarea Serviciilor in perioada relevanta a lunii calendaristice marita cu 2%.**

4.2 Taxa pentru servicii nu include TVA, care va fi perceput daca se solicita de normele legale relevante.

4.3 Furnizorul va emite Clientului o factura pentru taxa pentru servicii pentru Serviciile efectuate in luna calendaristica respectiva dupa sfarsitul lunii calendaristice respective."

In Anexa 1 la Contractul de Servicii se specifica:

"Se intelege prin Costuri si Cheltuieli urmatoarele costuri si cheltuieli suportate de Prestator pentru prestarea serviciilor dupa cum urmeaza:

1.Costuri salariale-costuri salariale , indemnizatii de calatorie, asigurare de sanatate, asigurare sociala si alte costuri salariale.

2.Costuri pentru camioane-deprecierea camioanelor, parcare, asigurare, costuri



pentru leasing, reparatii, inspectii si alte costuri pentru camioane.

3.Costuri de administrare-contabilitate, cheltuieli judiciare, materiale de birou, cheltuieli pentru telecomunicatii, chirie, consum de energie electrica si alte costuri de administrare.

4.Taxe intercompanii-deoarece sunt adecvate pentru actiuni manageriale, directori ai Prestatorului si alte eforturi care au legatura in mod direct cu conducerea si gestionarea Prestatorului.

5.Inregistrarea castigurilor si pierderilor din activele vandute-deoarece au legatura cu activele care sunt transferate la pretul in conditii normale.

6.Dobanzi si impozite-Costurile pentru dobanzi si impozite nu sunt incluse in prezentul Contract de Servicii si prin urmare nu constituie obiectul paragrafului 4.”

Totodata, SC X in calitate de prestator a incheiat Contractul de servicii inter-companii cu societati din Olanda, in aceleasi conditii ca si Contractul de servicii inter-companii fiind modificat doar numele clientului .

Din preambulul si definitiile inscrise in Contractul de servicii inter-companii se retine ca intre SC X in calitate de prestator si J si H Olanda, in calitate de clienti a fost incheiat un contract de servicii de transport rutier de marfuri; pretul serviciilor prestate conform pct.4 din contract se calculeaza pe baza costurilor si cheltuielilor respectiv costuri salariale, indemnizatii de calatorie, asigurare de sanatate, asigurare sociala si alte costuri salariale, costuri pentru camioane (deprecierea camioanelor, parcare, asigurare, costuri pentru leasing, reparatii, inspectii si alte costuri pentru camioane) costuri de administrare(contabilitate, cheltuieli judiciare, materiale de birou, cheltuieli pentru telecomunicatii, chirie, consum de energie electrica si alte costuri de administrare, costuri intercompanii.

Se retine astfel ca SC X in calitate de prestator refactureaza catre clientii contravaloarea costurilor si cheltuielilor efectuate pentru realizarea serviciului de transport aferente unei luni calendaristice marita cu 2% marja de profit.Pe perioada verificata, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile venituri din refacturare costuri, dupa cum specifica organul de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala.

In contestatia formulata societatea contestatoare specifica faptul ca in baza prevederilor contractuale partile au agreeat ca si modalitate de remunerare a serviciilor prestate de societate , motoda cost plus avand in vedere relatia de afiliere existenta intre parti, in baza careia societatea contestatoare factureaza clientilor , persoane afiliate, toate costurile ocazionate de serviciile prestate , la care se adauga si o marja de profit de 2% asa cum este detaliat in anexa 1 la contractul deprestari servicii.

La art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, se specifica;

*(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:*

*“b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;”*

La pct.26 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.11 din Cod, este descrisa modalitatea de determinare a pretului prin metoda cost plus si anume:

*“Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă.”*

Totodata la pct.41 din acelasi act normativ, dat in aplicarea art.11 din Codul fiscal, se prevede:

*“În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:*

*a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. **Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.** Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;”*

Prin urmare,avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate precum Contractului de Servicii inter-companii, se poate considera ca obiectul il reprezinta servicii de transport rutier de marfa asa cum este definit in aceste contracte, avand in vedere ca pretul de piata al serviciilor furnizate între persoane afiliate poate fi stabilit prin metoda

cost-plus iar costurile de administrare, management, control pot fi deduse daca in valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau in considerare si serviciile sau costurile administrative.

Totodata, SC X are ca obiect principal de activitate "Transporturi rutiere de marfuri" si detine Licenta de transport rutier international de marfuri contra cost in numele unui tert, valabila pe perioada verificata.

In contestatia formulata societatea contestatoare arata ca in baza contractului incheiat cu societatile din Olanda a realizat in beneficiul clientilor, servicii constand in transport rutier de marfuri.

In baza contractului de prestari servicii incheiat cu clientii, societatea inregistreaza comenzile de transport in vederea realizarii serviciilor sale ; comenzile sunt receptionate de societate in mod electronic, toate instructiunile si informatiile necesare realizarii transportului fiind receptionate direct din Olanda prin intermediul aparatelor electronice existente la nivelul mijloacelor de transport detinute de societate iar majoritatea transporturilor solicitate de clienti au ca punct de plecare si sosire alte tari decat Romania, respectiv Olanda, Belgia, Luxemburg, Germania, Elvetia, Austria, Italia, Spania, Marea Britanie si Franta.Urmare transporturilor efectuate, societatea detine documente specifice activitatii de transport de bunuri(CMR) in care este mentionata X RO ca si transportator al bunurilor.

In contestatia formulata societatea contestatoare specifica faptul ca realizeaza doar servicii de transport catre Clientii din Olanda , locul prestarii serviciilor fiind in tara beneficiarilor (Olanda) in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal.

In Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a facut dovada activitatii desfasurate in fapt in perioada verificata, documentele prezentate conducand la ideea punerii la dispozitia societatilor partenere a autocamioanelor proprii impreuna cu conducatorii auto, operatiune impusa de relatia de afiliere dintre acestea, activitate care are o cu totul alta incadrare in legislatia romana.

Mentionam ca la dosarul contestatiei se afla doar Contractul de servicii inter-companii tradus in limba romana, incheiat intre SC X in calitate de prestator si J si H Olanda, in calitate de clienti, Contractul de servicii inter-companii , netradus, licenta de transport, copii ale CMR, copii , niste liste denumite de societate comenzi.

In baza acestor documente si sustinerilor societatii contestatoare organul de solutionare a contestatiei a considerat ca pe perioada verificata , societatea a desfasurat activitate de transport rutier de marfuri.

Insa, in masura sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina ,sa utilizeze toate informatiile si documentele, sa constate legalitatea si realitatea operatiunilor in speta, in raport de prevederile legislatiei fiscale in domeniul TVA, luand in considerare toate aspectele relevante legate de impozitarea acestei operatiuni, sunt organele de inspectie fiscala.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

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

*(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

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

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

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

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

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

*c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

*d) solicitarea de informații de la terți;*

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

*f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;"*

La art.64 si art. 65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se prevede:

-art.64

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

-art. 65

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."*

Astfel, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea si incadrarea in legislatia romana a serviciilor facturate de SC X catre J si H Olanda, in baza Contractelor de servicii inter-companii precum si a veniturilor inregistrate in evidentele contabile in baza acestor contracte.

De asemenea, în raport de încadrarea în legislația română a acestor servicii, organele de inspecție fiscală vor determina și locul prestării serviciilor .

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației organelor de inspecție fiscală fac referire la art.133 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal dar după cum specifică și organul de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală din contractele prezentate nu reiese durata reală a posesiei și utilizării continue a mijloacelor de transport de către societățile din cadrul grupului, pentru ca serviciile în cauză să se încadreze în această excepție de la regulă.

Potrivit prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*“(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.”*

La pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

La art.133 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare se prevede:

*“(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

*e) locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului, în cazul închirierii pe termen scurt a unui mijloc de transport. Prin termen scurt se înțelege posesia sau utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum 30 de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de maximum 90 de zile;”*

In conditiile in care organele de inspectie fiscala considera ca locul prestarii serviciilor este locul unde respectiva persoana primeste serviciile respectiv Olanda , organele de inspectie fiscala vor verifica daca societatea contestatoare a aplicat in mod legal scutirea de taxa pentru serviciile facturate in raport de prevederile art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si de documentele prezentate de societate.

In Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala specifica faptul ca CMR-urile au fost prezentate in copie, sunt in mare parte ilizibile si nu rezulta cu claritate ca societatea din Romania a fost transportatorul, nu au inregistrat numarul de inmatriculare al autovehiculului care a efectuat transportul iar comenzile plasate de catre clientii societatilor J si H Olanda sunt in limba engleza si sunt listate dintr-un program informatic.

De asemenea, organele de inspectie fiscala sunt in masura sa stabileasca daca pretul facturat si determinat de societate prin metoda cost-plus este legal, avand in vedere ca operatiunile s-au desfasurat intre persoane juridice afiliate.

Mai mult, prin actul administrativ fiscal contestat organele de inspectie fiscala nu au respins de deducere TVA si nu au colectat suplimentar TVA ci au respins la rambursare TVA solicitata de societatea contestatoare prin Decontului de TVA inregistrat la organul fiscal pe motiv ca nu s-a putut determina tipul activitatii desfasurate de operatorul economic , persoana impozabila putandu-si exercita dreptul de deducere in conformitate cu prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de societate in intregul lor si nu si-au intemeiat in mod clar constatările pe articole de lege.

Astfel, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta inaintea clarificarii de catre organele de inspectie fiscala a tratamentului fiscal aplicabil activitatii desfasurate de contestatator si a reglementarilor legale incalcate de acesta prin inregistrarile efectuate in contabilitate, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

*"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",*

si prevederile din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata ,

potrivit carora:

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

In consecinta, se va desfiinta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la suma reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare , urmand ca organele de inspectie fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obiect, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta;

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

#### DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, contestata de SC X , inregistrata la D.G.R.F.P., cu privire la TVA respinsa la rambursare.

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la TVA si va emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.