

## DECIZIA NR.20

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii, 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 in Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma totala, care se compune din:

- TVA;
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

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, prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura, dupa cum rezulta din adresa existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. este investita sa solutioneze pe fond contestatia formulata de SC X.

I. SC X SRL formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare in valoare totala reprezentand TVA si accesorii aferente, din urmatoarele motive:

### Motive procedurale:

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala s-au prezentat , fara avizare, pentru efectuarea inspectiei fiscale partiale in vederea cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA , inscriind aceasta actiune in registrul unic de control,;perioada supusa inspectiei fiscale a fost de la data constituirii societatii-aprilie 2011 si pana la data de 31.07.2014.

Societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a transmis pe cale electronica raportul preliminar de inspectie fiscala cand s-a prezentat pentru discutia finala chiar daca prin adresa FN/FD remisa sub semnatura s-a consemnat ca proiectul de RIF insoteste aceasta adresa.

De asemenea, arata ca organul de inspectie fiscala nu a motivat (in fapt si drept) respingerea argumentelor prezentate de societate exprimate in cadrul procedurii de ascultare.

Cu privire la Motivul 1 , fata de care societatea si-a exprimat un punct de vedere sub aspect legal transmis cu adresa si pentru care a depus documente care sa probeze plata TVA catre clientul S ( pentru care beneficiarul a achitat TVA in vama) cu adresa, in termen de 3 zile lucratoare de la primirea proiectului de RIF, prevazut de legiuitor, insa TVA aferenta acestei operatiuni a fost respinsa pe motiv pana la data incheierii inspectiei

fiscale documentele prevazute de art.5 alin.(2) din Ordinul 2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA 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 , respectiv documentele din care sa reiasa faptul ca transportul facturat catre SC S aferent importului de bunuri a fost inclus in baza de impozitare a TVA in DVI.

Cu privire la Motivul 2 respectiv dreptul de deducere a TVA, in baza facturilor emise de SC X reprezentand refacturare servicii de transport de bunuri legate direct de export, care au fost refacturate de catre societate catre diversi beneficiari cu care avea incheiate contracte, operatiunea fiind scutita in conformitate cu prevederile art.143 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , societatea contestatoare arata ca , potrivit principiului de drept "audiatur et altera pars" inaintea luarii deciziei, organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele relevante pentru luarea deciziei; invoca in sustinere prevederile art.9 din O.G. Nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala.

De asemenea, societatea contestatoare invoca prevederile art.13 din O.G. Nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, Decizia nr.2015/2005 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie respectiv Hotararea CJUE pronuntata in cazul C-349/07 .

Considera ca absenta motivarii respingerii criticilor exprimate in punctul de vedere din cadrul procedurii de "Ascultare a contribuabilului" conduce la concluzia nerespectarii principiului dreptului de aparare care este un principiu nu numai de drept national ci si de drept comunitar, cu consecinta anularii actului administrativ emis in aceste conditii de catre autoritatea fiscala.

Totodata, societatea, sustine ca temeiurile legale retinute in proiectul RIF considerate incidente in cauza au fost ulterior completate in Raportul de inspectie fiscala , fara posibilitatea de a-si exercita o prima cale de atac in procedura de ascultare a contribuabilului.

Pe fondul cauzei societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente in sustinerea cauzei :

-Referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra sumei facturata de societate catre SC S , pentru transport de marfa pe ruta Germania-Romania, conform declaratiilor vamale de import , pentru care expeditorul marfurilor este S Elvetia, societatea contestatoare sustine ca in vederea justificarii scutirii a prezentat facturi, DVI, CMR, insa in Raportul de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala mentioneaza ca nu au fost prezentate documentele din care sa reiasa faptul ca transportul aferent importului de bunuri a fost inclus in baza de impozitare a TVA.

Totodata societatea contestatoare sustine ca art.126 din Codul fiscal invocat in Raportul de inspectie fiscala nu este incident spetei ; prevederile art.5 alin.(2) din OMFP 2222/2006 sunt eronat indicate, intrucat acestea se refera la servicii accesorii transportului si nu la servicii de transport.

Astfel, considera ca un act temeinic care stabileste in sarcina contribuabilului o obligatie de plata trebuie motivat in fapt si drept ; invoca in sustinere prevederile art.6 din Codul de procedura fiscala precum si Decizia nr.2015 din 28.03.2005 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

-Referitor la TVA inregistrata in baza facturilor emise de SC X reprezentand refacturare servicii de transport de bunuri legate direct de export, societatea contestatoare sustine:

In cazul relatiei comerciale dintre X si clientii acesteia, intrucat atat prestatorul cat si beneficiarul sunt persoane impozabile stabilite in Romania , locul prestarii acestor servicii este in Romania conform art.132 alin.(2) din Codul fiscal; cu toate acestea pentru astfel de servicii este aplicabila scutirea de taxa pentru servicii legate direct de exportul de bunuri , prevazuta de art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, care se justifica conform prevederilor OMFP nr.2222/2006 , modificat prin OMFP 3419/2009 -operatiuni asupra carora organul fiscal nu a constatat nicio abatere de la dispozitiile aplicabile in speta si perioada.

Considera ca rationamentul organului fiscal este eronat in conditiile in care au retinut ca facturile primite in relatia comerciala I -X nu trebuiau intocmite cu TVA si pe cale de consecinta TVA nu trebuia dedusa de societate.

Societatea contestatoare invoca prevederile OMFP nr.2222/2006 ,art.1 si sustine ca intre I si X nu se realizeaza o operatiune scutita ci o refacturare de costuri pentru care legiuitorul a stabilit in mod expres obligatiile , astfel cum sunt prevazute la pct.19 alin.(4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, dat in aplicarea art.137 din Cod.

SC X contesta si accesoriile stabilite suplimentar asupra TVA de plata pe motiv ca sunt nelegale iar potrivit principului de drept "accesorium sequitur principale" acestea trebuie admise.

Avand in vedere cele prezentate in contestatia formulata, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA ; totodata organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA si au stabilit suplimentar de plata TVA precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate , rezulta:

1) In ceea ce priveste TVA colectata;

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea a declarat in decontul de TVA randul 3 "Livrari de bunuri si prestari de servicii pentru care locul livrarii/prestarii este in afara Romaniei" in suma de.. lei reprezentand contravaloare servicii de transport facturate fara TVA catre S, pentru transport de marfa pe ruta Germania - Romania; conform declaratiilor vamale de import expeditorul marfurilor este S-Elvetia.

Organul de inspectie fiscala precizeaza ca, in vederea justificarii aplicarii scutirii de taxa, societatea a prezentat documentele cuprinse in anexa nr.8 la prezentul Raport de inspectie fiscala respectiv factura, DVI, CMR.

In timpul inspectiei fiscale X nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente din care sa reiasa ca transportul aferent importului de bunuri a fost inclus in baza de impozitare a TVA asa cum se prevede la art.143 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si art.5 alin.(2) din 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.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au considerat ca locul prestarii serviciului de transport este in Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar

persoana obligata la plata TVA este SC X , in conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) din acelasi act normativ.

In temeiul art.126 alin.(1) coroborat cu prevederile art.139 alin.(2) si art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aplicand cota de 24% asupra sumei reprezentand contravaloare servicii de transport facturate fara TVA catre S si considerate de societate ca fiind scutite de TVA.

2)In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate , din raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoare:

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societate a dedus TVA in baza facturilor emise de I, reprezentand refacturare servicii de transport bunuri legate direct de export; SC X a refacturat aceste prestari catre diversi beneficiari incadrand operatiunea ca fiind scutita de taxa in conformitate cu prevederile art.143 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile Ordinului 2222/2006 si Ordinului nr.3419/2009, justificand operatiunea cu DVE care poarta stampila biroului vamal de intrare in tara de expediere din afara UE si documentele emise de firma transportatoare.

Spre exemplu:

In baza comenzii primite de la I, SC L (caraus) efectueaza servicii de transport aferente operatiunilor de export si factureaza contravaloarea acestora fara a calcula si colecta TVA catre SC I.In baza facturii primite de la SC L, SC I refactureaza serviciile de transport catre SC X aplicand asupra valorii acestora cota de 24%.Mai departe , SC X SRL refactureaza catre beneficiarul transportului respectiv SC P(societatea exportatoare), servicii de transport efectuate fara a calcula si colecta TVA , incadrand operatiunea ca fiind scutita de taxa in conformitate cu prevederile art.143 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare justificand exportul cu documentele prevazute de Ordinul 2222/2006 si Ordinul nr.3419/2009 respectiv DVE cu stampila biroului vamal de intrare in tara de expediere din afara UE si documentele emise de firma transportatoare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a dedus in mod eronat TVA aferenta unor operatiuni scutite iar in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA.

Prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA, au respins la rambursare TVA si au stabilit suplimentar de plata TVA.

Aferent TVA de plata , pe perioada 25.11.2011-25.10.2014, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, 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: 01.04.2011-31.07.2014

**A).Referitor la motivele de nelegalitate a actului administrativ fiscal contestat;**

1)In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala s-au prezentat ,fara avizare, in vederea solutionarii cererii de rambursare a sumei negative a TVA, inscriind aceasta actiune in registrul unic de control,; perioada supusa inspectiei fiscale a fost de la data constituirii societatii-aprilie 2011 si pana la data de 31.07.2014, mentionam:

In fapt, organele de inspectie fiscala s-au deplasat la SC X , in vederea solutionarii decontului de TVA aferent lunii iulie 2014, depus on-line si inregistrat sub nr.Internet avand optiune de rambursare a soldului sumei negative a TVA.

In conformitate cu prevederile art.14<sup>3</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data depunerii cererii de rambursare:

*“(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.”*

La art.102 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , se prevede:

*“(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:  
d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”*

La art.105 din acelasi act normativ se prevede:

*“(7) La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca nu este necesara emiterea avizului de inspectie fiscala pentru solutionarea unor cereri ale contribuabilului.

Astfel in speta, fiind vorba despre cererea de rambursare a soldului negativ a TVA inscrisa in decontul de TVA aferent lunii iulie 2014, depus on-line si inregistrat sub nr.Internet, nu era necesare emiterea avizului de inspectie fiscala de catre organul de inspectie fiscala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala s-au deplasat la SC X in baza Ordinului de serviciu si a consemnat inceperea inspectie fiscale in registrul unic de control, dupa cum specifica si societatea contestatoare in contestatia formulata.

Prin urmare , afirmatia societatii contestatoare nu este intemeiata si nu poate constitui motiv de anulare a actului administrativ fiscal contestat.

2. In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare potrivit caruia raportul



preliminar de inspectie fiscala a fost transmis iin data cand a avut loc si discutia finala si astfel societatii i s-a incalcat "dreptul de a fi ascultat" inaintea luarii unei decizii, mentionam:

In drept, la art.107 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

*"(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

*(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

*(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.*

*(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept."*

Iar la art.9 din acelasi act normativ se prevede:

*"(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

*(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

*b) situația de fapt prezentată urmează să se modifice nesemnificativ cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;*

*c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;"*

In conformitate cu prevederile art.109 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

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

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

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

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

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca proiectul de raport de inspectie fiscala a fost comunicat prin remiterea sub semnatura reprezentantului legal al societatii, in data de 27.10.2014; prin adresa de comunicare , reprezentantul legal al societatii a mentionat ca a primit proiectul de raport de inspectie fiscala si ca va fi intocmit un punct de vedere.

Ulterior, cu adresa, SC X a transmis prin posta cu confirmare de primire, punctul de vedere la proiectul de raport de inspectie fiscala; ulterior incheierii actului administrativ fiscal cu adresa, societatea a completat punctul de vedere si a depus documente suplimentare respectiv dovada platii taxelor vamale aferente transporturilor efectuate pentru clientul SC S.

Mai mult, analizand punctul de vedere exprimat de reprezentatul societatii contestatoare prin adresa si raspunsul dat de reprezentantul legal la Nota explicativa , se retine ca argumentele prezentate in sustinerea contestatiei sunt aproximativ identice.

Dupa cum am aratat si mai sus, prin adresa, depusa ulterior emiterii Deciziei de impunere, societatea a completat punctul de vedere si a depus documente suplimentare respectiv dovada platii taxelor vamale aferente transporturilor efectuate pentru clientul SC S;

Se retine ca documentele justificative au fost transmise organelor de inspectie fiscala, ulterior emiterii Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere.

Prin urmare, argumentul prezentat de societate este neintemeiat si nu poate fi considerat ca fiind motiv de anulare a actului administrativ fiscal contestat.

Potrivit art.46 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia”* iar in speta nu este cazul.

De asemenea, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organul de inspectie fiscala nu a motivat (in fapt si drept) respingerea argumentelor prezentate de societate exprimate in cadrul procedurii de ascultare nu este real in conditiile in care, in Raportul de inspectie fiscala la capitolul VI “Discutia finala cu contribuabilul” sunt motivate in fapt si drept argumentele prezentate de societate in cadrul procedurii de ascultate.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

**B) Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate;**

1. In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii este daca societatea contestatoare poate beneficia de scutire de TVA pentru transportul de bunuri pe ruta Germania - Romania in conditiile in care societatea contestatoare a prezentat, ulterior incheierii actului administrativ contestat, documente prin care face dovada ca transportul facturat catre SC S a fost inclus in baza de impozitare a TVA , conform DVI.**

In fapt, urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a declarat in decontul de TVA randul 3 "Livrari de bunuri si prestari de servicii pentru care locul livrarii/prestarii este in afara Romaniei" reprezentand contravaloare servicii de transport facturate fara TVA catre SC S, pentru transport de marfa pe ruta Germania - Romania; conform declaratiilor vamale de import, expeditorul marfurilor fiind S-Elvetia.

In timpul controlului, in vederea justificarii aplicarii scutirii de taxa, societatea a prezentat factura, DVI, CMR insa nu a prezentat documente din care sa reiasa ca transportul aferent importului de bunuri a fost inclus in baza de impozitare a TVA, in conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si art.5 alin.(2) din 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.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au considerat ca locul prestarii serviciului de transport este in Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar persoana obligata la plata TVA este SC X , in conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) din acelasi act normativ.

In temeiul art.126 alin.(1) coroborat cu prevederile art.139 alin.(2) si art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aplicand cota de 24% asupra sumei reprezentand contravaloare servicii de transport facturate fara TVA catre SC S .

In contestatia formulata, referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra sumei facturata de societate catre SC S , pentru transportul de marfa pe ruta Germania-Romania, conform declaratiilor vamale de import , pentru care expeditorul marfurilor este S-Elvetia, societatea contestatoare sustine ca a prezentat documentele prevazute de lege (facturi, DVI, CMR) privind justificarea scutirii de TVA a operatiunii in speta.

Totodata societatea contestatoare sustine ca art.126 din Codul fiscal invocat in Raportul de inspectie fiscala nu este incident spetei ; prevederile art.5 alin.(2) din OMFP 2222/2006 sunt eronat indicate, intrucat acestea se refera la servicii accesorii transportului si nu la servicii de transport.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

*"1) Sunt scutite de taxă:*

*d) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, dacă acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a*



*bunurilor importate potrivit art. 139;”*

Pentru explicitarea și aplicarea acestor prevederi legale a fost emis OMFP 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.5, prevede:

*“(1) **Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, legate direct de importul de bunuri, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal.***

*(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de importul de bunuri, se justifică de prestator, în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:*

*a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal;*

*b) contractul încheiat cu beneficiarul;*

*c) documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;*

***d) documentele din care să rezulte că bunurile transportate au fost importate în Comunitate și că valoarea serviciilor este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate.[...]***

*În aplicarea (4) alin. (2) și (3), se consideră documente specifice de transport, în funcție de tipul transportului:*

*a) în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), carnetul TIR și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;”*

Potrivit prevederilor OMFP nr.1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/2006, la art.5, se prevede:

*“(1) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, pentru prestările de servicii de transport, direct legate de importul de bunuri, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal, în funcție de tipul transportului, se justifică de transportator sau de casele de expediție astfel:*

*a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu importatorul sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate, copie de pe carnetul TIR și, după caz, de pe documentul de tranzit comunitar T, orice document din care să rezulte că transportul bunurilor a avut punctul de plecare într-un teritoriu terț, sau copie de pe acesta, în cazul caselor de expediție;”*

Totodata conform prevederilor art.5 din OMFP nr.2421/2007 pentru modificarea 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:

*“(1) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru prestările de servicii de transport direct legate de importul de bunuri, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de tipul transportului, se justifică de transportator sau de casele de expediție astfel:*

*a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu importatorul sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate, copie de pe carnetul TIR și, după caz, de pe documentul de tranzit comunitar T, orice document din care să rezulte că transportul bunurilor a avut punctul de plecare într-un teritoriu terț sau copie de pe acesta, în cazul caselor de expediție;”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt scutite de taxa prestarile de servicii inclusiv transportul sau serviciile accesorii transportului daca acestea sunt legate de importul de bunuri si valoarea acestora este inclusa in baza de impozitare a bunurilor importate.

Scutirea de taxa pentru prestarile de servicii de transport auto legate de importul de bunuri si valoarea acestora este inclusa in baza de impozitare a bunurilor importate se justifica cu urmatoarele documente ; factura, contractul incheiat cu beneficiarul, copie dupa carnetul TIR si dupa caz, documentul de tranzit comunitar T, Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), documente din care sa rezulte ca bunurile transportate au fost importate in Comunitate si ca valoarea lor este inclusa in baza de impozitate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC X, pana la finalizarea actului administrativ fiscal contestat, respectiv Decizia de impunere nu a prezentat documente din care sa reiasa ca transportul aferent importului de bunuri a fost inclus in baza de impozitare a TVA, conform prevederilor mai sus enuntate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca SC X, cu adresa a prezentat documente prin care a facut dovada ca taxelor vamale aferente transporturilor efectuate pentru clientul SC S au fost incluse in declaratia vamala de import si achitate.

La dosarul contestatiei se afla: facturile emise de SC X catre SC S, reprezentand contravaloare “servicii transport auto marfa pe ruta Germania- Romania conform comanda”, servicii facturate in regim de scutire; Declaratii vamale de import , Conventii referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), Documente Electronice de import pe care se specifica ca in baza de impozitate a taxelor a fos inclus si transportul.

În conformitate cu prevederile art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din prevederile legale invocate se reține că societatea contestatoare poate să depună în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestor documente.

Având în vedere că documentele prin care a făcut dovada plății taxelor vamale aferente transporturilor efectuate pentru clientul SC S au fost prezentate de societatea contestatoare, ulterior emiterii Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate precum și operațiunile în speta și au constatat că la stabilirea valorii în vamă s-a luat în calcul și cheltuiala aferentă transportului efectuat de către clientul SC S.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, pentru acest capăt de cerere, organele de inspecție fiscală propun admiterea contestației pentru suma reprezentând TVA precum și accesoriile aferente.

Având în vedere că societatea contestatoare a prezentat documentele justificative în baza cărora au aplicat scutirea de TVA pentru transportul intracomunitar de marfuri efectuat către SC S iar organele de inspecție fiscală au analizat aceste documente și au propus admiterea contestației pentru acest capăt de cerere urmează a se admite contestația formulată de SC X cu privire la TVA.

Potrivit prevederilor art.216 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

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

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”*

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a admis parțial contestația cu privire la TVA, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate urmează să se anuleze parțial Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală cu privire la TVA.

2.Referitor la TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **cauza supusa soluționării este dacă D.G.R.F.P. -Serviciul de Soluționare a Contestărilor se poate pronunța asupra deductibilității TVA înregistrată în evidențele contabile ale SC X în baza facturilor emise de SC I în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat locul prestării acestor servicii refacturate în raport de contractul de prestări servicii încheiat între cele două societăți.**

În fapt, pe perioada aprilie 2011-iulie 2014, SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile TVA deductibilă în baza facturilor emise de SC I, reprezentând refacturare servicii de transport bunuri legate direct de export;

SC I a refacturat serviciile catre SC X in baza Contractului de prestari servicii de logistica, care are ca obiect:

“Obiectul contractului il reprezinta prestarea si refacturarea de servicii de transport si/sau auxiliare transportului in trafic intern si international de catre Partea 2(SC I) pentru Partea 1 (SC X) in schimbul unui pret.

Serviciile vor putea fi prestate direct de Partea 2 sau prin subcontractanti.”

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca, in baza facturilor emise de SC I, SC X a refacturat aceste prestari catre diversi beneficiari incadrand operatiunea ca fiind scutita de taxa in conformitate cu prevederile art.143 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare justificand transportul aferent exportului de bunuri cu documentele prevazute de Ordinul 2222/2006 si Ordinul nr.3419/2009 respectiv DVE cu stampila biroului vamal de intrare in tara de expediere din afara UE si documentele emise de firma transportatoare(caraus).

Spre exemplu:

In baza comenzii primite de la SC I, SC L (caraus) efectueaza servicii de transport aferente operatiunilor de export si factureaza contravaloarea acestora fara a calcula si colecta TVA catre SC I. In baza facturii primite de la SC L, SC I refactureaza serviciile de transport catre SC X SRL aplicand TVA in cota de 24%. Mai departe, SC X SRL refactureaza catre beneficiarul transportului respectiv SC P(societatea exportatoare), serviciile de transport efectuate fara a calcula si colecta TVA, incadrand operatiunea ca fiind scutita de taxa in conformitate cu prevederile art.143 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare justificand exportul cu documentele prevazute de Ordinul 2222/2006 si Ordinul nr.3419/2009 respectiv DVE cu stampila biroului vamal de intrare in tara de expediere din afara UE si documentele emise de firma transportatoare(caraus).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a dedus in mod eronat TVA aferenta unor operatiuni scutite iar in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca avand in vedere ca atat prestatorul cat si beneficiarul sunt persoane impozabile stabilite in Romania, locul prestarii acestor servicii este in Romania conform art.132 alin.(2) din Codul fiscal; cu toate acestea pentru serviciile legate de exportul marfurilor este aplicabila scutirea de taxa pentru servicii legate direct de exportul de bunuri, prevazuta de art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, care se justifica conform prevederilor OMFP nr.2222/2006, modificat prin OMFP 3419/2009.

Considera ca rationamentul organului fiscal este eronat in conditiile in care au retinut ca facturile primite in relatia comerciala I -X nu trebuiau intocmite cu TVA si pe cale de consecinta TVA nu trebuia dedusa de societate.

Societatea contestatoare invoca prevederile OMFP nr.2222/2006, art.1 si sustine ca intre I si X nu se realizeaza o operatiune scutita ci o refacturare de costuri pentru care legiuitorul a stabilit in mod expres obligatiile, astfel cum sunt prevazute la pct.19 alin.(4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.137 din Cod.

In cauza in speta fiind vorba de prestari servicii sunt aplicabile prevederile art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:



*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.*

*“(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”*

La pct.7 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar in aplicarea art.129 din Cod, se prevede:

*“7. (1) În sensul art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, atunci când nu există un contract de comision sau intermediere între părți și nu se refacturează cheltuielile conform pct. 19 alin. (4), dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.*

*“(2) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.*

Iar la pct. 6 alin. (3) și (4) din același act normativ se prevede:

*“(3) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.*

*“(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).”*

La pct.19 alin.(4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.137 din Cod, se prevede:

*“(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de*



*comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.*

Potrivit prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata:

*“(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.”*

Avand in vedere ca in speta este vorba despre servicii de transport aferente unor exporturi de bunuri, sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila pe perioada verificata, potrivit caruia:

*“(1) Sunt scutite de taxă:*

*c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, legate direct de exportul de bunuri;[...]*

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

Prin Ordinul 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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, se reglementeaza modul de justificare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru persoanele inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata respectiv la art.4 din acest act normativ se prevede:

-art.1

*“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul*

*fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la art. 133 alin. (3) - (6) din Codul fiscal pentru stabilirea locului prestării serviciilor, iar dacă, potrivit acestor reguli, locul prestării este în România, prestatorul poate aplica o scutire de TVA prevăzută de Codul fiscal, în condițiile justificării acesteia conform prezentelor instrucțiuni, în caz contrar operațiunea fiind taxabilă.[...]*

*(3) În sensul prezentelor instrucțiuni:*

*a) prin contract se înțelege și comanda, urmată de executarea acesteia;*

*b) prestatorul este orice persoană care acționează în nume propriu și facturează o prestare de servicii;*

*c) beneficiarul este persoana pe numele căreia a fost emisă o factură pentru o prestare de servicii sau pentru o livrare de bunuri;*

*d) prin furnizor se înțelege orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) sau alin. (2) din Codul fiscal, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului;*

*-art.4*

*(1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri.*

*(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal, și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:*

*a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal;*

*b) contractul încheiat cu beneficiarul;*

*c) documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;*

*d) documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate.[...]*

*(4) În aplicarea prevederilor alin. (2) și (3), se consideră documente specifice de transport, în funcție de tipul transportului:*

*a) în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), carnetul TIR și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;"*

Din prevederile legale enunțate se retine ca scutirea de taxa pentru serviciile de

transport legate direct de exportul de bunuri se justifica de prestator, cu urmatoarele documente :factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal sau dupa caz, pentru persoanele care presteaza efectiv serviciul de transport , documentul specific de transport , daca acesta contine cel putin informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Cod; contractul incheiat cu beneficiarul ; documente din care sa rezulte ca bunurile au fost exportate; documentele specifice de transport-in cazul transportului auto: Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), carnetul TIR si, dupa caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

Analizand cauza in raport de prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei si de exemplul prezentat de organul de control in Raportul de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

In baza comenzii primite de la SC I, SC L (caraus) efectueaza servicii de transport aferente operatiunilor de export si factureaza contravaloarea acestora in regim de scutire catre SC I, in conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal.

In baza facturii primite de la SC L, SC I refactureaza serviciile de transport catre SC X aplicand TVA in cota de 24%, considerand locul prestarii operatiunii in Romania, in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal.

SC X refactureaza serviciile de transport catre SC X in baza Contractului de prestari servicii de logistica care are ca obiect:

“Obiectul contractului il reprezinta prestarea si refacturarea de servicii de transport si/sau auxiliare transportului in trafic intern si international de catre Partea 2(SC I) pentru Partea 1 ( X) in schimbul unui pret.

La pct.8 “Pretul contractului” se prevede:

“Pretul contractului va fi detaliat pentru fiecare serviciu in parte in anexele atasate prezentului contract.”

La dosarul contestatiei se afla doar Contractului de prestari servicii de logistica iar din adresa SC X, inregistrata la Serviciul Solutionare Contestatii, rezulta ca acest contract nu are anexe.

Cu aceasta adresa , SC X a prezentat la dosarul contestatiei si factura fiscala emisa de SC I catre SC X prin care au fost refacturate servicii de transport aferente lunilor aprilie 2011 si mai 2011 conform contract , cu TVA.Din anexa la factura, rezulta ca serviciile de transport extracomunitar pe ruta Romania -Belgrad facturate de SC L catre SC I , au fost refacturate de SC I catre SC X la aceeasi valoare.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca, Contractului de prestari servicii de logistica incheiat intre SC X in calitate de expeditor si SC I in calitate de Companie de Logistica este un contract de comision si a actionat in conformitate cu prevederile pct.6 alin.(3) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv comisionarul actioneaza in numele si in contul comitentului ca mandatar , dar primeste si/sau emite facturi pe numele sau iar acest fapt il transforma in cumparator revanzator din punct de vedere al taxei; sustine ca a refacturat serviciile prestate de caraus catre SC X in conformitate cu prevederile pct.19 alin.(4) din aceasi act normativ respectiv atunci cand o persoana impozabila primeste o factura sau alt document pe numele sau pentru livrari de bunuri/prestari de servicii /importuri efectuate in beneficiul altei persoane si refactureaza contravaloarea respectivelor livrari/prestari/importuri se aplica structura de comisionar conform prevederilor pct.6 alin.(3) si (4) sau dupa caz ale pct.7 alin.(2).

Mai mult, societatea contestatoare arata ca locul serviciilor prestate de SC I catre SC X in baza Contractului de prestari servicii de logistica este in Romania conform

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

Mentionam ca in Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au analizat locul prestarii serviciilor refacturate de SC I in raport de obiectul Contractului de prestari servicii de logistica incheiat intre cele doua societati si au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in conditiile in care au constatat ca SC I a refacturat aceste servicii in regim de scutire catre beneficiarul SC P (societatea exportatoare).

Din exemplul prezentat de organul de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala rezulta ca SC X SRL a refacturat serviciile refacturate de SC I catre beneficiarul SC P(societatea exportatoare) in regim de scutire in conformitate cu prevederile art.143 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare justificand prestarea de servicii -transportul aferent exportului cu DVE cu stampila biroului vamal de intrare in tara de expediere din afara UE si documentele emise de firma transportatoare(caras).

In conformitate cu prevederile art.4 din Ordinul 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, scutirea de taxa prevazuta la art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifica de prestator cu urmatoarele documente:

-factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal sau, dupa caz, pentru persoanele care presteaza efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport daca acesta contine cel putin informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal;

**-contractul incheiat cu beneficiarul;**

-documente specifice de transport prevazute la alin.(4), in functie de tipul transportului;

-documente din care sa rezulte ca bunurile transportate au fost exportate;

Intrucat la dosarul contestatiei, pentru exemplul de mai sus, nu se afla contractul incheiat intre prestatorul SC X SRL si beneficiarul SC P SRL(societatea exportatoare) organul de solutionare a contestatiei a solicitat telefonic, societatii contestatoare depunerea la dosarul contestatiei a contractului.

Cu adresa inregistrata la Serviciul Solutionare Contestatii, SC X a prezentat copia facturii emisa catre SCP , copie CMR, copie MRN si copie comanda-contract.

Din factura rezulta ca SC X SRL a facturat catre SC P SRL”servicii transport marfa de ruta/Romania -Belgrad Serbia conform Comanda, Camion” la valoare de .. , in regim de scutire.

Cu acesta factura ,de fapt, SC X a refacturat serviciile de transport refacturate cu factura fiscala de SC I, aplicand un comision.

Analizand Comanda, prezentata in copie la dosar de societatea contestatoare, in vederea justificarii scutirii de taxa a transportului efectuat pentru beneficiarul SC P(din exemplul prezentat) se constata ca SC P a transmis aceasta comanda catre SC I.

Prin urmare( pentru exemplul prezentat in speta) intre beneficiarul SC P si prestatorul SC X nu exista un contract(comanda) si nu se justifica refacturarea transportului in regim de scutire in conformitate cu prevederile art.143 alin(1) lit.c) din Codul fiscal deoarece in lipsa contractului incheiat cu SC P ,societatea contestatoare nu justifica ca a realizat un transport in numele exportatorului.



Avand in vedere ca prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au analizat locul prestarii serviciilor efectuate de SC I catre SC X in baza Contractului de prestari servicii de logistica precum si natura contractului incheiat in cauza, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la TVA considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, analizand exemplul prezentat de organul de control in actul administrativ fiscal intocmit, in raport de documentele existente la dosarul contestatiei si prevederile legale aplicabile pe perioada verificata, s-a constatat ca SC X nu a justificat cu documentele prevazute de Ordinul 2222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, refacturarea serviciilor de transport in regim de scutire catre SC P SRL.

Mentionam ca la dosarul contestatiei se afla documente doar pentru exemplul prezentat de organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala, astfel ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la serviciile prestate de societatea contestatoare pentru toti beneficiarii, pe perioada verificata.

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) Inspekția 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) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției 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 inspekție 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 și art. 65 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală 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 inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a bazei impozabile și a obligațiilor fiscale respectiv să analizeze dacă operațiunile în cauză în raport de locul prestării acestora și să acorde scutirea de taxă în raport de documentele justificative prevăzute de prevederile legale aplicabile cauzei în speta.

În consecință, în speta, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

*“(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 fiscală, 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”,*

și prevederile din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscală, republicată, potrivit cărora:

*“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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală cu privire la suma reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar și totodată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție 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, având în vedere precizările din prezenta decizie precum și prevederile legale aplicabile în speta;

3.Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere aferente TVA de plată, contestate de SC X menționăm:

Organele de inspecție fiscală au calculat, pe perioada 25.11.2011-25.10.2014, dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA de plată stabilită suplimentar, în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

-art.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

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

Începând cu data de 01.03.2014:

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.120<sup>1</sup>

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

Incepand cu data de 01.07.2013:

*"(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a admis partial contestatia cu privire la TVA si s-a desfiintat partial actul administrativ fiscal contestat cu privire la TVA si prin urmare si cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada verificata, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" :

-se va admite partial contestatia cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA in valoare de ... lei;

Totodata se va anula partial Decizia de impunere cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au propus admiterea partiala a contestatiei cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere calculate asupra TVA in valoare de ... lei propusa a fi admisa.

-se va desfiinta partial Decizia de impunere cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita de plata;

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, vor recalcula accesorii prin noul act administrativ fiscal intocmit, in raport de debitul stabilit suplimentar de plata pe aceesi perioada verificata.

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

1. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X , inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala, care se compun din:

-TVA

-dobanzi aferente TVA in valoare de ..

-penalitati de intarziere aferente TVA in valoare de .. lei;

Anularea partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA precum si dobanzi si penalitati aferente TVA.

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, contestata de X, inregistrata la D.G.R.F.P., cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar in valoare totala, care se compun din:

-TVA stabilita suplimentar;

-dobanzi aferente TVA de plata;

-penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la TVA si accesorii aferente 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 Tribunalul , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.