



DECIZIA nr. 10274/28.05.2019
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. X S.R.L. Pîncești, județul Bacău

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală prin adresa nr.BCG-AIF/....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_....., cu privire la contestația formulată de către S.C.X S.R.L. cu sediul în satul Pîncești, str. județul Bacău, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău sub nr., având codul de înregistrare fiscală RO prin avocat ..., cu domiciliul procesual ales ladin municipiul Bacău, str. Contestația a fost înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub nr.BCG-AIFși este formulată împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este în valoare de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat prin ridicare sub semnătură în data de **27.12.2018**, așa cum rezultă din adresa nr.BCG_AIF existentă în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației în format electronic la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău în data de **17.01.2019**, unde a fost înregistrată sub nr.BCG-AIF.....

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L. contestă TVA în sumă de **S lei** stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecția Fiscală, motivând în susținerea contestației următoarele:

Consideră că decizia contestată și raportul de inspecție fiscală nu sunt fundamentate în fapt, susținând că simpla mențiune “nu au fost prezentate documente justificative” nu poate să fie considerată o motivare de fapt, în condițiile în care au fost prezentate acte și că, o adevărată motivare ar fi însemnat să se explice de ce actele prezentate nu s-au considerat ca fiind justificative.

De asemenea, societatea critică actele contestate și sub aspectul temeiniciei, arătând că a depus toate actele justificative prevăzute de art.7 pct.1-2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.....

Menționează faptul că deține licență de transport pentru transport ocazional, nu pe traseu prestabilit, astfel încât nu este cazul să depună caiet de sarcini al licenței de traseu, iar în ceea ce privește documentele vizate de organul vamal, susține că această vizare se face în cazul autocarelor, în timp ce societatea efectuează transport cu autovehiculul 8+1, care are regimul vamal al unui autoturism.

Astfel, consideră că sunt îndeplinite cerințele art.294 alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind deducerea taxei pe valoarea adăugată și solicită admiterea contestației și anularea deciziei ca fiind nelegală datorită nemotivării în fapt și, în secundar, anularea ca fiind netemeinică a dispoziției privind taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, în vederea soluționării decontului de TVA cu opțiune de rambursare înregistrat sub nr....., au efectuat inspecția fiscală la S.C. S.R.L. pentru perioada 01.03.2016 - 31.10.2018 și au respins la rambursare TVA în sumă de S lei prin Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., din care, referitor la TVA contestată în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

Diferența de TVA colectată în sumă de S lei aferentă prestărilor de servicii transport auto de călători efectuate de societate pentru care nu au fost prezentate documente justificative în vederea scutirii de taxă pe valoarea adăugată colectată pentru operațiunile prevăzute la art.294 alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

a) licența de transport, după caz;
b) caietul de sarcini al licenței de traseu, după caz;
c) foaia de parcurs sau alte documente din care să rezulte data de ieșire/intrare din/în țară, vizate, după caz, de organul vamal. În lipsa vizei organului vamal, pentru transporturile internaționale din teritorii necomunitare spre România și din România spre teritorii necomunitare, se va accepta o declarație pe propria răspundere a reprezentantului legal al transportului sau a casei de expediție;

d) diagrama biletelor de călătorie sau, după caz, facturile, în cazul curselor ocazionale;

e) factura pentru contravaloarea biletelor vândute, în situația în care vânzarea biletelor se face prin intermediari.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că s-au aplicat prevederile art.294 alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.7 pct.1 și 2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de S.C. X S.R.L. documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, **organul de soluționare a contestației** reține următoarele:

S.C. X S.R.L. are ca obiect de activitate „Alte transporturi terestre de călători n.c.a.”, cod CAEN 4939, capital social 200 lei, categoria de contribuabil mic și asociat unic persoana fizică BEN HUR Neculai, care este și administratorul societății.

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.03.2016 - 31.10.2018, pentru taxa pe valoarea adăugată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul soluționare contestații 2, este învestită să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L. beneficiază de scutirea de TVA aferentă transporturilor intracomunitare efectuate în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr....., în vederea soluționării soldului sumei negative de TVA din decontul de aferent lunii octombrie 2018, prin care s-a solicitat rambursarea sumei de S lei, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2016 - 31.10.2018 TVA colectată în sumă de S lei, cu o diferență în plus în sumă **S lei**, față de TVA colectată declarată de societate în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală motivează faptul că suma de S lei este aferentă prestărilor de servicii transport auto de călători efectuate de societate, pentru care nu au fost prezentate documente justificative în vederea scutirii de taxă pe valoarea adăugată colectată pentru operațiunile prevăzute la art.294 alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr..... din 20.12.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr..... solicitând *înlăturarea stabilirii suplimentare a sumei de S lei reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar, respectiv constatarea ca fiind deductibilă fiscal a acestei sume.*

Consideră că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală nu sunt fundamentate în fapt și nu poate considera că o simplă mențiune *nu au fost prezentate documente justificative* poate fi considerată o motivare în fapt, cu mențiunea faptului că a depus acte în dovedire, conform tuturor dispozițiilor legale.

Mai precizează că are licență de transport ocazional cu autovehiculul 8+1 locuri, precum și facturi emise conform legii.

În drept, potrivit prevederilor **art.294 alin.(1) lit.g)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la *scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar: (1) Sunt scutite de taxă:[...] g) transportul internațional de persoane;[...].*

La **pct.65.** din Normele metodologice de aplicare a legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

Scutirile cu drept de deducere prevăzute la art.294, 295 și 296 din Codul fiscal sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de instrucțiuni aprobate de ministrul finanțelor publice. Aplicarea regimului de

taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu implică anularea dreptului de deducere la beneficiarii operațiunilor.

La **art.7 alin.(1) și alin.(2)** din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.294 alin.(1) lit.a) - i), art.294 alin.(2) și art.296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.103/2016, se precizează următoarele:

(1) Partea din transportul internațional de persoane pentru care se aplică scutirea de taxă prevăzută la art.294 alin.(1) lit.g) din Codul fiscal este transportul pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art.278 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art.294 alin.(1) lit.g) din Codul fiscal pentru transportul internațional de persoane cu mijloace auto se justifică cu următoarele documente:

a) licența de transport, după caz;
b) caietul de sarcini al licenței de traseu, după caz;
c) foaia de parcurs sau alte documente din care să rezulte data de ieșire/intrare din/în țară, vizate, după caz, de organul vamal. În lipsa vizei organului vamal, pentru transporturile internaționale din teritorii necomunitare spre România și din România spre teritorii necomunitare, se va accepta o declarație pe propria răspundere a reprezentantului legal al transportatorului sau a casei de expediție;

d) diagrama biletelor de călătorie sau, după caz, facturile, în cazul curselor ocazionale;

e) factura pentru contravaloarea biletelor vândute, în situația în care vânzarea biletelor se face prin intermediari.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de TVA pentru transportul internațional de persoane se justifică prin licența de transport, după caz, foaia de parcurs sau alte documente din care să rezulte data de intrare/ieșire din/în țară și facturile în cazul curselor ocazionale.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală precizează că au constatat că societatea deține Licența de transport persoane nr.... cu valabilitate în perioada 22.03.2013 - 21.03.2023, însă *nu nu au fost prezentate documente justificative în vederea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.294 alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

Se mai reține faptul că societatea menționează faptul că deține licență de transport pentru transport ocazional, nu pe traseu prestabilit, astfel încât nu este cazul să depună caietul de sarcini al licenței de traseu, iar în ceea ce privește documentele vizate de organul vamal susține că această vizare se face în cazul autocarelor, în timp ce societatea efectuează transport cu autovehiculul 8+1, care are regimul vamal al unui autoturism.

Potrivit O.G. nr.27/2011 privind transporturile rutiere:

22. licență de traseu - document pe baza căruia operatorul de transport rutier efectuează transport rutier național contra cost de persoane prin servicii regulate sau servicii regulate speciale, pe un anumit traseu, conform programului de transport.[...]

26. ocupația de operator de transport rutier de persoane - potrivit definiției din Regulamentul (CE) nr. 1.071/2009, activitatea oricărei întreprinderi care efectuează, cu ajutorul unor autovehicule construite și echipate astfel încât să fie potrivite pentru transportul a mai mult de două persoane, inclusiv conducătorul auto, și destinate acestui scop, servicii de transport de persoane pentru public sau pentru anumite categorii de

utilizatori, contra cost, plătite de către persoana transportată sau de către organizatorul transportului;

27. operator de transport rutier - întreprindere care desfășoară activitatea de transport rutier de mărfuri și/sau persoane, contra cost;[...]

34. serviciu regulat - conform definiției din Regulamentul nr. 1.073/2009, aplicabilă și transportului rutier național;

35. serviciu regulat special - conform definiției din Regulamentul (CE) nr. 1.073/2009;

36. serviciu ocazional - potrivit definiției din Regulamentul (CE) nr. 1.073/2009;[...]

38. traseu - parcurs care asigură legătura dintre capătul de traseu de plecare și capătul de traseu de destinație, pe care se efectuează servicii regulate sau servicii regulate speciale. În funcție de amplasarea capetelor de traseu și de parcursul dintre acestea, traseele pot fi județene, interjudețene și internaționale; traseele dintr-o asociație de dezvoltare intercomunitară având ca obiect transportul rutier public de persoane prin servicii regulate sunt considerate trasee locale;[...].

În Regulamentul (CE) nr. 1073/2009 din 21 octombrie 2009 privind normele comune pentru accesul la piața internațională a serviciilor de transport cu autocarul și autobuzul și de modificare a Regulamentului (CE) nr. 561/2006 (reformare) (Text cu relevanță pentru SEE):

Art.2. Definiții. În sensul prezentului regulament, se aplică următoarele definiții:

1. "transport internațional" înseamnă:

(a) o deplasare efectuată de un vehicul al cărui punct de plecare și punct de destinație se află în două state membre diferite, cu sau fără tranzitarea unuia sau mai multor state membre sau țări terțe;

(b) o deplasare efectuată de un vehicul al cărui punct de plecare și punct de destinație se află în același stat membru, în timp ce îmbarcarea sau debarcarea persoanelor are loc în alt stat membru sau într-o țară terță;

(c) o deplasare efectuată de un vehicul dintr-un stat membru către o țară terță sau viceversa, cu sau fără tranzitarea unuia sau mai multor state membre sau țări terțe; sau

(d) o deplasare efectuată de un vehicul între țări terțe, cu tranzitarea teritoriului unuia sau mai multor state membre;

2. "servicii regulate" înseamnă serviciile care asigură transportul de persoane la intervale stabilite pe trasee stabilite, persoanele fiind îmbarcate și debarcate la puncte de oprire prestabilite;

3. "servicii regulate speciale" înseamnă serviciile regulate, indiferent de cine sunt organizate, care asigură transportul unor categorii precizate de persoane cu excluderea altor persoane;

4. "servicii ocazionale" înseamnă serviciile care nu corespund definiției de servicii regulate, inclusiv serviciile regulate speciale, și a căror caracteristică principală este faptul că transportă grupuri de persoane constituite la inițiativa clienților sau chiar a operatorului de transport;[...].

Capitolul IV. Servicii ocazionale și alte servicii exceptate de la autorizare

Art.12 Documentele de control

(1) Serviciile ocazionale se efectuează pe baza unei foi de parcurs, cu excepția serviciilor menționate la articolul 5 alineatul (3) al doilea paragraf.

(2) Operatorii de transport care operează servicii ocazionale trebuie să completeze o foaie de parcurs înaintea fiecărei plecări.

(3) *Foia de parcurs trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații:*

(a) *tipul serviciului;*

(b) *itinerarul principal;*

(c) *operatorul de transport sau operatorii de transport în cauză.*

(4) *Carnetele cu foi de parcurs sunt furnizate de autoritățile competente ale statului membru în care este stabilit operatorul de transport sau de către organismele desemnate de aceste autorități.*

Din analiza raportului de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei scutirea de TVA în sumă de S lei pentru servicii ocazionale de transport internațional de persoane întrucât *nu au fost prezentate documente justificative în vederea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.294 alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale invocate la temeiul de drept din prezenta decizie, în virtutea rolului activ, prin adresa nr....., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Inspecția Fiscală să precizeze care sunt documentele pe care trebuia să le prezinte societatea în vederea scutirii de TVA aferentă transporturilor internaționale efectuate de societate, dovada solicitării de documente, declarațiile reprezentantului societății în cazul refuzului prezentării tuturor documentelor solicitate, precum și completări la Referatul cu propuneri de soluționare nr..... referitoare la toate argumentele contestatoarei, în speță la cea cu privire la *Considerăm că decizia contestată, ca și raportul de inspecție fiscală, nu sunt fundamentate în fapt. Nu putem considera că o simplă mențiune “nu au fost prezentate documente justificative” poate să fie considerată o motivare în fapt. Noi am depus acte în dovedire. Conform tuturor dispozițiilor legale. O adevărată motivare în fapt ar fi însemnat să se explice de ce nu s-au considerat aceste acte ca fiind justificative.*

Prin adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr....., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecția Fiscală, a transmis licențele de transport deținute de societate, cu precizarea faptului că *au fost prezentate la control și facturile externe, dar nu au fost făcute copii după acestea. În situația în care considerați că sunt relevante în susținerea contestației, vă rugăm să le solicitați de la S.C. X S.R.L.*

Prin urmare, întrucât potrivit legii, organele de inspecție fiscală trebuie să prezinte copii ale documentelor ce au legătură cu cauza supusă soluționării să își exprime opinia față de acestea, având în vedere toate argumentele contestatorului, în lipsa analizei acestor documente, efectuată de echipa de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize, aflându-se în imposibilitatea pronunțării asupra caracterului deductibil/neductibil al TVA aferentă transporturilor internaționale efectuate de societate, impunându-se efectuarea unei analize de specialitate de către organele de inspecție fiscală conform competențelor legale, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea operațiunilor.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune și datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală

Exemplarul 1/4

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

având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta la rândul său având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum aceasta rezultă din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

În consecință, având în vedere cele precizate, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale invocate, în cauză se face aplicarea prevederilor **art.279 alin.(3) și alin.(4)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale **pct.11.4** din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul desființării parțiale a Deciziei de impunere nr., emisă de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, pentru suma de **S lei** reprezentând TVA respinsă la rambursare, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspekție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

Pentru aceste considerente, Directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Art.1 Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspekția Fiscală, pentru S.C. X S.R.L. referitor la TVA respinsă la rambursare în sumă de **S lei**.

Art.2 Serviciul soluționare contestații 2 va comunica decizia contribuabilului și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Inspekția Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

Art.3 În conformitate cu prevederile art.273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac. Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bacău.

Exemplarul 1/4

Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

