



**MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE**
**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara**
Serviciul Soluționare Contestatii



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr. 3209/ 14.09.2020

privind soluționarea contestației formulată de societatea **X** înregistrată la
D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Arad cu adresa nr. ARG_AIF ... asupra contestației formulate de societatea **X** cu sediul în municipiul Arad, ... și domiciliul procesual ales la SCPA Valentin&Asociații din Arad, str.....,, CUI RO....., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR

Contestația este semnată de reprezentantul societății în această procedură, respectiv SCPA Valentin&Asociații, fiind depusă prin poștă la data de 06.04.2020, potrivit amprenteii ștampilei de pe plicul de corespondență existent la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei contestate, respectiv 20.02.2020, potrivit semnăturii de pe adresa de remitere a Deciziei contestate existentă în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Arad sub nr.ARG_AIF ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR_DGR

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

***Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de
inspecție fiscală nr. F-AR ... emis de către A.J.F.P Arad– Inspecție***

Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.*

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

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. . F-AR ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Inspectie Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ...

I. Prin contestație, petenta solicită anularea deciziei de impunere F-AR ... emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... pentru suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare din următoarele motive:

În fapt, prin Decizia de impunere contestată, organele fiscale au respins la rambursare TVA în sumă totală de ... lei, astfel:

- pentru perioada 05.07.2018-30.06.2019 suma de ... lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de A SRL, cu titlul de refacturări combustibil alimentat în afara României și taxe de drum din străinătate;
- pentru perioada 01.07.2019-31.12.2019, suma de ... lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de SC A SRL, cu titlul de refacturări combustibil alimentat în afara României și taxe de drum din străinătate;
- suma de ... lei aferentă facturii nr... emisă de Euroshell Cards BV, reprezentând TVA pentru achiziții de combustibil.

1.Referitor la suma de ...lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de SC A SRL , petenta arată că organele de inspecție fiscală au considerat că această sumă aferentă facturilor de refacturare emise de SC A SRL nu se justifică a fi dedusă de către petentă, deoarece operațiunile cuprinse în aceste facturi "reprezintă operațiuni neimpozabile în România, nefiind îndeplinite prevederile art. 268 alin. 1 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare". Se face precizarea că SC A SRL, în calitate de cumpărător- revânzător, a refacturat combustibil alimentat în afara României și taxele de drum/autostradă din străinătate la prețul la care au fost achiziționate.

Petenta arată că , în fapt, a avut loc o refacturare, fiind îndeplinite cele două condiții cerute de pct. 31 alin. 5 din HG nr. 1/2016, și anume:

- persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane; și
- persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

SC A SRL, în calitate de cumpărător-revânzător, a achiziționat din străinătate combustibil și taxe de drum cu TVA. Operațiunea de

achiziționare a fost impozabilă în statul de achiziție, iar societatea A SRL a recuperat TVA-ul aferent.

În conformitate cu alin. 6 al punctului 31 din HG nr. 1/2016, atunci când a refacturat către petentă, SC A SRL a aplicat în mod corect regimul fiscal al operațiunii refacturate și a emis factura cu TVA, urmând ca SC A SRL să colecteze TVA, iar petenta să solicite rambursarea TVA.

Organele fiscale au considerat că toate condițiile enumerate în articolul de mai sus sunt îndeplinite, cu excepția punctului b - locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor. Cu privire la acest aspect, organele de inspecție fiscală au stabilit fără a analiza și fără a motiva, că în speță, locul de livrare a bunurilor/serviciilor a fost în străinătate, iar nu în România. Ca urmare, operațiunea a fost calificată ca fiind neimpozabilă, iar suma de ... lei a fost respinsă de la rambursare.

Petenta arată că locul livrării bunurilor nu a fost în străinătate, ci în România, citând art.275 alin.(1) Cod fiscal, din care rezultă că:

- în fapt au existat două operațiuni distincte pentru care au fost întocmite facturi distincte, și anume (i) o livrare de bunuri în străinătate între SC A SRL și furnizorul de combustibil/taxe de drum și (ii) o livrare de bunuri, în România, între SC A SRL și petentă, prin care bunurile au fost puse la dispoziția acesteia, fizic existând un decalaj între operațiunea ca negotium și întocmirea documentelor justificative prin care bunurile au fost puse la dispoziția cumpărătorului.

- locul de livrare al bunurilor este locul unde bunurile au fost puse la dispoziția petentei, adică în România.

În concluzie, petenta susține că toate condițiile impuse de art. 268 alin. 1 din Codul fiscal sunt îndeplinite. Operațiunea fiind impozabilă în România, a dedus în mod corect TVA în sumă de ... lei.

2.Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă facturii emise de către Euroshell Cards BV.

Prin Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală au stabilit că "Societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de ... lei reprezentând TVA pentru achiziții de combustibil, care nu pot fi justificate de către societate ca fiind utilizate pentru operațiunile sale taxabile de pe factura nr. ... emisă de Euroshell BV- ".

Petenta arată că, având are ca obiect principal de activitate transporturi rutiere, a achiziționat în decembrie 2019 două cap-tractoare, unul din Timișoara, celălalt din Brașov. Un șofer al petentei a preluat cap-tractorul din Brașov, urmând să îl aducă la Arad, iar suma de ... lei reprezintă TVA aferentă alimentării de carburant din Sibiu. Ulterior,

acesta a plecat în cursă, în Italia. Conform facturilor de alimentări cu combustibil de la Euroshell, se poate verifica traseul camionului Sibiu-Arad-Ungaria-Slovenia - Italia.

Astfel, achiziția de combustibil a fost realizată în scopul desfășurării activității economice a petentei și este o operațiune taxabilă.

Se solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

În drept, se invocă art. 268 și urm. din Codul de procedură fiscală, precum și pe celelalte norme invocate în cuprinsul contestației.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada verificată pentru TVA: 05.07.2018 – 31.12.2019

1. Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că societatea petentă a dedus TVA în suma totală de ... lei de pe facturi emise de S.C. A S.R.L. reprezentând refacturare combustibil și taxe de drum/autostrada pentru două mijloace de transport închiriate de la S.C. A S.R.L. și pentru un mijloc de transport aparținând societății petente. Societatea petentă utilizează toate aceste mijloace de transport în activitatea desfășurată.

Prin facturile menționate este refacturat combustibilul alimentat în afara României și taxele de drum/autostrada din străinătate la prețul la care au fost achiziționate de către cumpărător.

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate de organele de inspecție în cuprinsul actului de control, respectiv art. 268, 275, 278 și 286 din Codul fiscal, precum și cele prevăzute în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 1/2016, locul de livrare a bunurilor/locul de prestare a serviciilor refacturate de S.C. A SRL este locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate (combustibil) și locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile (taxe de drum/autostrada), respectiv diferite state intracomunitare.

Pe cale de consecință, pentru cheltuielile refacturate de S.C. A S.R.L. către societatea petentă constând în refacturare de combustibil și taxe de drum/autostrada, organele de inspecție fiscală consideră că aceste operațiuni sunt neimpozabile în România, iar aceste facturi trebuiau să fie emise fără TVA, astfel că suma de ... lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de către S.C. A S.R.L. nu se justifică a fi dedusă de către societate.

2. Societatea a dedus în mod eronat TVA suma de ... lei reprezentând TVA pentru achiziții de combustibil, care nu pot fi justificate de către societate ca fiind utilizate pentru operațiunilor sale taxabile de pe factura nr.... emisă de către Euroshell Cards BV, astfel că în conformitate cu prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea X are sediul în municipiul Arad, ... și domiciliul procesual ales la SCPA ... potrivit împuternicirii avocațiale seria AR nr....existentă la dosarul cauzei.

1. **În fapt**, societatea X a dedus TVA în sumă totală de ... lei de pe facturi emise de societatea A S.R.L. reprezentând refacturare combustibil și taxe de drum/autostradă pentru două mijloce de transport închiriate de la societatea A S.R.L. Societatea petentă utilizează toate aceste mijloace de transport în activitatea desfășurată, fiind refacturat combustibilul alimentat în afara României și taxele de drum/autostradă din străinătate, la prețul la care au fost achiziționate de către cumpărător, respectiv societatea A S.R.L. Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste operațiuni sunt neimpozabile în România, iar aceste facturi trebuiau să fie emise fără TVA.

Prin contestație petenta susține că a avut loc o refacturare, fiind îndeplinite cele două condiții cerute de pct. 31 alin. 5 din HG nr. 1/2016, și anume:

- persoana impozabilă, respectiv societatea A S.R.L. , urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane; și
- persoana impozabilă, respectiv societatea A S.R.L. , nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

De asemenea, petenta mai precizează că societatea A SRL, în calitate de cumpărător-revânzător, a achiziționat din străinătate combustibil și taxe de drum cu TVA, operațiunea de achiziționare fiind impozabilă în statul de achiziție, societatea A SRL recuperând TVA-ul aferent.

În conformitate cu alin. 6 al punctului 31 din HG nr. 1/2016, atunci când a refacturat către petentă, societatea A SRL a aplicat în mod corect regimul fiscal al operațiunii refacturate și a emis factura cu TVA, urmând ca societatea A SRL să colecteze TVA, iar petenta să solicite rambursarea TVA.

În drept, sunt incidente prevederile Legii 227/2015 privind Codul fiscal, referitoare la locul livrării de bunuri/prestării de servicii, precum și ale Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 1/2016, după cum urmează:

“ART. 270 - Livrarea de bunuri

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin normele metodologice.”

Norme metodologice:

“7. (3) În sensul art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care nu deține proprietatea bunurilor, dar primește facturi pe numele său de la furnizor și emite facturi pe numele său către client, pentru respectivele bunuri se consideră că acționează în nume propriu. Persoana respectivă este considerată din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor. Indiferent de natura contractului încheiat de părți, dacă o persoană impozabilă primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt o 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. 31 alin. (4).

31. (4) În cazul refacturării de cheltuieli, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 7 alin. (4) sau, după caz, ale pct. 8 alin. (3).

(5) Se consideră că are loc o refacturare de cheltuieli, în sensul alin. (4), atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane;

b) persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

(6) În măsura în care persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (5), nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de

activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. ... 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. Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate. **Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii de refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile livrării/prestării refacturate.**

“ART. 275 - Locul livrării de bunuri

(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

[...]

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;”

Norme metodologice:

“11.(3) Conform art. 275 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, locul livrării este locul unde bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul în care bunurile nu sunt transportate sau expediate. În categoria bunurilor care nu sunt transportate sau expediate se cuprind bunurile imobile, precum și orice alte bunuri mobile corporale care, deși sunt livrate, între vânzător și cumpărător nu există relație de transport. “

“ART. 268 - Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

“ART. 278 - Locul prestării de servicii

(1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu [art. 268](#) alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

(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.

[...]

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

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

Norme metodologice:

“16. (2) Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică în special pentru următoarele:

- a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau părți ale unei construcții destinate să fie edificată pe un anumit lot de teren, indiferent dacă construcția este sau nu edificată;
- b) prestarea de servicii de supraveghere sau de securitate la fața locului;
- c) edificarea unei construcții pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unei construcții sau a unor părți ale unei construcții;
- d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;
- e) lucrări executate pe terenuri, inclusiv servicii agricole precum aratul, semănatul, irigarea și fertilizarea;
- f) studierea și evaluarea riscului și a integrității bunurilor imobile;
- g) evaluarea bunului imobil, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopuri legate de asigurări, pentru a determina valoarea unui bun imobil ca garanție pentru un împrumut sau pentru a evalua riscurile și daunele în litigii;
- h) leasingul sau închirierea de bunuri imobile, în alte situații decât cele vizate de alin. (4) lit. c), inclusiv depozitarea de bunuri într-o parte specifică a bunului imobil alocată utilizării exclusive de către client;
- i) prestarea de servicii de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, inclusiv dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată și situațiile similare;
- j) cesiunea sau transferul de drepturi, altele decât cele vizate de lit. h) și i), legate de utilizarea unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia, inclusiv autorizația de a utiliza o parte a unei proprietăți, cum ar fi acordarea de drepturi de pescuit și de vânătoare sau a accesului în săli de așteptare din aeroporturi sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se percep taxe, cum ar fi un pod sau un tunel;
- k) întreținerea, renovarea și repararea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri, inclusiv lucrări de curățenie, montare de gresie și faianță, tapet și parchet;
- l) întreținerea, renovarea și repararea unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;
- m) instalarea sau montarea unor mașini sau echipamente care, la instalare sau montare, sunt considerate bunuri imobile, respectiv care nu pot fi deplasate fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției în care au fost instalate permanent;

n) întreținerea și repararea, inspecția și controlul mașinilor sau al echipamentelor în cazul în care mașinile sau echipamentele sunt considerate bunuri imobile;

o) administrarea de proprietăți, alta decât administrarea de portofolii de investiții imobiliare care face obiectul alin. (4) lit. g), constând în exploatarea de bunuri imobile de către proprietar sau pe seama acestuia;

p) serviciile de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile și stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unor bunuri imobile, altele decât serviciile de intermediere care fac obiectul alin. (4) lit. d);

q) serviciile juridice privind transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unui bun imobil, cum ar fi acte notariale, sau elaborarea unui contract pentru vânzarea sau achiziționarea unor bunuri imobile, chiar dacă operațiunea care privește bunul imobil în cauză nu este finalizată.”

Din economia textelor legale citate, din susținerile părților, precum și din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Societatea X desfășoară activitate de transport rutier de mărfuri, cod CAEN 4941, pentru care a închiriat două mijloace de transport de la societatea A S.R.L., pe lângă cel deținut de petentă. Contravaloarea combustibilului achiziționat pe teritoriul UE și a taxelor de drum/autostradă a fost achitat de societatea A S.R.L, aferent celor două camioane inchiriate petentei, aplicându-se cota de TVA specifică fiecărei țări. Ulterior, societatea A S.R.L a refacturat societății petente c/valoarea combustibilului și a taxelor de drum plătite pe teritoriul UE, în vederea recuperării acestor cheltuieli, emițând facturi fiscale cu TVA în cotă de 19%.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca aceste cheltuieli refacturate de societatea A S.R.L. către societatea petentă, reprezintă operațiuni neimpozabile în România, întrucât locul de livrare a bunurilor/locul de prestare a serviciilor refacturate de societatea A S.R.L. este locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate (combustibil) și locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile (taxe de drum/autostrada), respectiv diferite state intracomunitare, în conformitate cu prevederile art.275 și 278 din Codul fiscal. Pe cale de consecință, facturile emise către societatea petentă trebuiau să fie emise fără TVA.

În considerarea reglementarilor legale antecitate, referitor la refacturarea cheltuielilor cu combustibilul, societatea A S.R.L a urmarit recuperarea contravalorii achizitiei de combustibil efectuat pe teritoriul UE pe numele sau, dar în contul societatii petente, in acest caz fiindu-i aplicabila structura de comisionar, conform dispozitiilor legale inscise la pct.31 alin.(4)-(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, antecitate.

Potrivit mentiunilor inscise in documentele existente la dosarul cauzei, achizitia de combustibil si taxe de drum /autostrada efectuate pe teritoriul UE de societatea A S.R.L reprezinta operatiuni impozabile in statul de achizitie, pentru care achizitorul a achitat TVA aferenta statului respectiv, fiind apoi recuperata de societatea A S.R.L. Acest fapt reprezinta o achizitie/livrare de bunuri pe teritoriul UE între societatea A SRL și furnizorul de combustibil/taxe de drum, operatiune impozabila in tarile respective si in cadrul careia achizitorul a achitat si recuperat, in acelasi timp, TVA aferenta.

Ulterior, prin refacturarea catre societatea petenta a c/valorii combustibilului si a taxelor de drum achizitionate pe teritoriul UE, societatea A SRL urmareste recuperarea cheltuielilor efectuate, respectiv a sumelor de bani decontate furnizorilor externi.

În cazul livrarilor de bunuri si al prestarilor de servicii, o persoana impozabila care nu detine proprietatea bunurilor, dar primeste facturi pe numele sau de la furnizori si emite facturi pe numele sau catre clienti pentru respectivele bunuri/servicii, se considera ca actioneaza in nume propriu, fiind considerat din perspectiva TVA drept cumparator-revanzator, motiv pentru care este necesar ca orice operatiune de refacturare să fie analizată în funcție de condițiile specifice în care este defășurată, astfel încât să se elimine riscul de a aplica un regim de TVA eronat.

În speta supusa solutionarii, organele de inspectie au considerat ca locul de livrare a bunurilor/locul de prestare a serviciilor refacturate de societatea A S.R.L. este locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate (combustibil) si locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate in legătură cu bunurile imobile (taxe de drum/autostrada), respectiv diferite state intracomunitare.

Asa dupa cum rezulta din documentele prezentate in timpul controlului, precum si din sustinerile petentei, combustibilul a fost **achizitionat in diferite state membre UE prin alimentarea camioanelor** utilizate de societatea verificata pentru efectuarea

transporturilor de marfa. Pentru aceasta furnizorii initiali ai combustibililor (statiile de carburanti) au facturat combustibilul catre firma ... SRL aplicind TVA din tara respectiva. Ulterior firma ... SRL a refacturat costul acestor combustibili catre societatea petenta, respectiv X deoarece aceasta este beneficiarul final al combustibilului. Ca urmare intre cele doua firme din Romania mai sus mentionate **are loc o livrare de bunuri fara transport.** In conformitate cu prevederile art. 275 alin.(1) lit.c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, antecitate, locul acestei livrari de bunuri este locul unde se gasesc bunurile atunci cind sunt puse la dispozitia cumparatorului, adica in speta, **locul livrării este in strainatate** in tarile unde sunt situate statiile de combustibil de la care s-a efectuat alimentarea.

In acest sens dispozitiile pct.31 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.286 Cod fiscal potrivit carora :” *Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii de refacturare, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile livrării/prestării refacturate*” clarifica modul de interpretare a starii de fapt in care are loc o refacturare de livrare combustibil , chiar daca refacturarea se face intre doua persoane impozabile stabilite in Romania, in sensul ca livrarea nu devine operatiune impozabila in Romania.Operatiunea refacturata nu este impozabila in Romania, deoarece locul livrării nu este in Romania, ci in statul membru din care s-a achizitionat combustibilul.

Referitor la refacturarea taxelor de drum/autostrada, societatea A SRL a achizitionat servicii de utilizare a infrastructurii rutiere (drumuri si autostrazi) situate pe teritoriul diverselor state membre UE pentru care a achitat costul taxelor de drum/autostrada, inscris in facturile primite de la furnizorii externi ai respectivelor servicii. Ulterior firma A SRL a refacturat costul acestor servicii catre societatea petenta, respectiv X, deoarece aceasta ultima societate este beneficiarul final al serviciilor achizitionate. Deoarece serviciul achizitionat este legat de un bun imobil (dreptul de utilizare a retelei de drumuri) , in speta sunt incidente prevederile art. 278 alin.4 lit. a) din Legea nr.227/2015, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia locul livrării este locul unde sunt situate bunurile imobile respective, **adica in afara Romaniei:**

“ART. 278 - Locul prestării de servicii

[...]

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

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, ..“

Norme metodologice:

“16. (2) Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun”.

Se retine, astfel ca, **serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză.**

În speta, taxele de drum/autostrada, denumite și taxe de trecere, sunt taxe rutiere în funcție de distanța parcursă, plătite în mod obișnuit prin bariere rutiere fizice. Acestea pot varia în funcție de tipul de vehicul sau de timpul din zi și pot fi electronice. **Plata taxelor de drum reprezintă un cost fix impus.**

Vinietele sunt taxe rutiere în funcție de intervalul de timp. Utilizatorii de drumuri trebuie să cumpere un autocolant sau un document care să fie plasat pe parbrizul autovehiculului, **permițând utilizarea infrastructurii** pe o perioadă fixă.

În acest sens, la art.13 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală se precizează:

“ART. 13 Interpretarea legii

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

[...]

(5) Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.”

Complementar acestor reglementări sunt și prevederile art.11 alin.(11) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”

Cu alte cuvinte, în considerarea faptului că locul livrării /prestării bunurilor/prestărilor refacturate de societatea INTEGRATED SPECIAL SERVICE SRL către societatea petenta X este în afara României, operațiunea de refacturare nefiind impozabilă în România, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății petente dreptul de deducere pentru TVA în suma de 83.432 lei.

Cităm, cu titlu de exemplu, din jurisprudența CJUE, Hotărârea din 12 aprilie 2018 în cauza C-8/17:

“ 28 . Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 38 și jurisprudența citată).

29. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, **dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte** (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 39 și jurisprudența citată).”

Tot din jurisprudența CJUE, cauza C-712/17 se reține că:

“Riscul de pierdere a unor venituri fiscale este eliminat atunci când operațiunile economice nu au dat naștere niciunei pierderi de venituri fiscale, întrucât societățile implicate au achitat în mod corespunzător TVA-ul care grevează vânzările/prestările de servicii (au dedus un *quantum* al TVA-ului identic cu cel pe îl achitaseră). ...”.

În considerarea dispozițiilor pct.11.4 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu adresa nr.... organul de soluționare a solicitat AJFP Arad-Inspecția Fiscală clarificarea anumitor aspecte legate de:

- fundamentarea încadrării refacturării sumelor reprezentând c/valoarea combustibilului și a taxelor de drum/autostradă într-una din

categoriile prevăzute de art. 286 alin. (4) lit. e), art.270 alin. (2) și respectiv art. 271 alin (2);

- elementele stării de fapt și motivele de drept care au determinat organele de inspecție fiscală să considere operațiunea de refacturare de cheltuieli către societatea petentă ca fiind „*refacturări de bunuri/servicii...care nu reprezintă operațiuni impozabile în România*”;

Prin adresa nr...., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr...., organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere exprimat în Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere contestată.

Se reține astfel ca, în considerarea faptului ca locul livrării /prestării bunurilor/prestarilor refacturate de societatea A SRL catre societatea petenta X este în afara României, operațiunea de refacturare nefiind impozabilă în România, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății petente dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei.

De asemenea, în vederea petentei că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, **nu a adus niciun alt document prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

În speță sunt aplicabile și prevederile **pct.2.5.** din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și **dovezile pe care se întemeiază acestea.**

Incidente speței sunt și prevederile **art.276 alin.(1)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Soluționarea contestației

*(1) Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu **dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)*”

De asemenea, în conformitate cu prevederile **art.73 alin.(1)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

În consecință, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din OPANAF 3741/2015, potrivit carora:

„ 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”

2. Referitor la suma de ... lei reprezentand TVA pentru achizitii de combustibil

In fapt, societatea petenta a dedus TVA in suma de ... lei reprezentând TVA pentru achiziții de combustibil, de pe factura nr. ... emisă de Euroshell BV.Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste achizitii nu pot fi justificate de catre petenta ca fiind utilizate pentru operatiunile sale taxabile, neacordand drept de deducere pentru suma de ... lei.

Prin contestatie petenta arată că a achiziționat în decembrie 2019 două cap-tractoare, unul din Timișoara, celălalt din Brașov. Un șofer al

petentei a preluat cap-tractorul din Braşov, urmând să îl aducă la Arad, iar suma de ...lei reprezintă TVA aferentă alimentării de carburant din Sibiu. Ulterior, acesta a plecat în cursă, în Italia, aspecte verificabile cu facturile de alimentări cu combustibil de la Euroshell.

În considerarea dispozițiilor art.276 alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ ART. 276 Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/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 oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

petenta depune, în susținerea contestației, procesul verbal de predare primire a autovehiculului marca ..., serie şasiu ... document întocmit în data de ... la ora ..., în localitatea Braşov, între vânzătorul ... SRL și cumpărătorul X, adică societatea petentă.

Urmare a prezentării de către societatea petentă a acestui document, corelat cu factura de achizitie si centralizatorul aferent acesteia (document care specifica data si ora alimentării), prin referatul cu propuneri de soluționare organele de inspectie fiscala consideră că petenta a făcut dovada ca achizitia efectuata este destinata realizarii de operatiuni impozabile.

În condițiile în care, conform prevederilor art. 30 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului”,

și ținând seama de toate documentele existente la dosarul cauzei, precum și de propunerile de soluționare a contestației formulate de organul emitent al actului contestat, urmează a se admite contestația formulată de petentă pentru suma de ... lei, cu consecința anulării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... emisă de A.J.F.P Arad.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Admiterea contestației formulate de societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ...**pentru suma de 334 lei** reprezentând TVA respinsă la rambursare, cu consecința anularii deciziei de impunere pentru această sumă.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ..., pentru **suma de ... lei** reprezentând TVA respinsă la rambursare .

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SCPA , jud.Arad;
- DGRFP Timișoara – A.J.F.P Arad -Inspecția Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

....

DIRECTOR GENERAL