

DECIZIA nr 902/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, comunicata in data de **06.05.2014**, emisa de AFCM Bucuresti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;
- x lei reprezentand TVA suplimentara de plata;
- x reprezentand accesorii TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Constatarile organelor de inspectie fiscala incalca:

- principiile fiscalitatii principiul sistemului comun de TVA;
- dreptul de deducere a TVA aferent achizitiilor cu privire la care s-au respectat conditiile legale;
- principiul de gestiune a afacerii;
- obiectivele strategice pe termen mediu ale administratiei fiscale;
- prevederile Codului etic al inspectorului de control fiscal.

Societatea desfasoara activitati de transport de marfa pe cai navigabile interioare, respectiv pe Dunare, prin mijloace inchiriate. Aceasta actioneaza in nume propriu pentru rezolvarea anumitor probleme care intervin in transport, nu este mandatata de cumparator sau furnizor pentru rezolvarea acestora; in fapt nu are rol de comisionar, toate cheltuielile fiind aferente veniturilor obtinute.

In toate contractele incheiate conform legislatiei internationale in materie, contestatarul a actionat in calitate de navlositor si caraus (transportator).

Toate cheltuielile efectuate de societate pentru realizarea operatiunilor sale impozabile reprezinta cheltuieli care o absolve de responsabilitati privind intarzierea transportului, de pierderea, de pieirea si de stricaciunea bunurilor in caz de neglijenta in executarea expeditiei.

Mai mult, tariful de transport este in principal stabilit prin contractele incheiate, in conformitate cu prevederile art. 2069 din Codul Civil, astfel ca aceste cheltuieli nu trebuie refacturate.

Toate costurile angajate au fost destinate realizării obligațiilor contractuale asumate și sunt realizate în vederea realizării de operațiuni impozabile.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat conținutul economic al costurilor efectuate în vederea realizării transportului și/sau a marjei sale de profit.

În valoarea facturilor de transport emise tuturor clienților au fost incluse toate costurile aferente prestării respectivelor servicii, deci inclusiv taxele la care se face referire de către organele de control. Astfel ca în momentul în care clientului i-a fost înmănată factura cuprinzând contravaloarea serviciilor de transport, aceasta a fost corect și complet întocmită.

Toate documentele justificative în baza cărora contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA îndeplinesc condițiile de documente justificative prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

În ceea ce privește TVA în suma de x lei, organele de inspecție fiscală au considerat eronat ca este vorba de servicii accesorii transportului de bunuri și ca sunt cheltuieli efectuate în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, motiv pentru care trebuiau refacturate fie clientului care a primit comanda, fie armatorului/operatorului de navă în funcție de natura lor.

Prin considerentele transpuse în raportul de inspecție fiscală contestatara este obligată la majorarea tarifelor negociate cu clienții, fapt ce contravine atât prevederilor Codului fiscal, cât și principiului libertății de gestiune a afacerii.

Refacturarea costurilor nu reprezintă decât o interpretare abuzivă a calculațiilor de tarife prezentate de către contestatara.

Contestatara nu a acționat ca un cumpărător – revanzator, activitatea sa constând în asumarea responsabilității, angajarea de costuri. Fără de aceste costuri, societatea aplică marja de profit rezultând astfel valoarea finală a serviciilor prestate.

În ceea ce privește cheltuielile / serviciile facturate de X Germany, contrar punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală, acestea reprezintă contravaloarea penalităților aferente navei X plătite către autoritățile portuare x și x.

Simpla eroare de înregistrare în evidența contabilă a acestor documente nu absolvă organul fiscal de aplicarea corectă a prevederilor legale în stabilirea situației de fapt fiscale, respectiv aplicarea altui regim fiscal decât cel corespunzător situației de fapt fiscale.

În ceea ce privește TVA colectată în suma de x lei, organele de control au procedat eronat ținând cont de facturile declarate de partenerii societății prin declarațiile 394, fără a ține cont de faptul că sumele reale înscrise în facturile emise și pentru care societatea are confirmarea de sold semnată și asumată de parteneri.

Organele de control au colectat eronat TVA în suma de x lei care provine din facturi anulate din evidența contabilă a societății. În susținerea contestației contestatara anexează fișa client SC X SRL, conform evidenței contabile și extrasul de cont (conform Ordinului 2861/2006) privind confirmarea soldului și a facturilor la data de 31.12.2012, emis și confirmat de SC X SRL.

În ceea ce privește TVA colectată în suma de x lei aferentă penalităților contractuale facturate clienților.

Decizia CEJ in cazul C-11/89 Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Munser se refera strict la stabilirea valorii in vama conform art. 3 alin 1 din Regulamentul nr. 1224/80 privind evaluarea marfurilor in scopuri vamale.

Conform situatiei de fapt nu reiese ca valoarea in vama include in mod imperios necesar TVA.

In spiritul deciziei anterioare calculul valorii in vama nu presupune emiterea/prezentarea unei singure facturi de transport, iar responsabilitatea stabilirii valorii in vama cade in mod exclusiv in sarcina importatorului si nu atrage raspunderea transportatorului.

Pentru penalitatile contractuale, societatea a aplicat dispozitiile art. 137 din Codul fiscal si a facturat fara TVA penalitatile de intarziere.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x AFCM Bucuresti a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;
- x lei reprezentand TVA suplimentara de plata;
- x reprezentand accesorii TVA.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele de inspectie fiscala din cadrul AFCM Bucuresti au procedat la verificarea **SC X SRL** incheind in acest sens Raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x si emitand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;
- x lei reprezentand TVA suplimentara de plata;
- x reprezentand accesorii TVA.

Diferenta de TVA in suma totala de x lei provine din:

1. TVA colectata suplimentar.

- **x lei** – servicii facturate de contribuabil clientului X SRL prin facturile nr. x si nr. x neinregistrate in evidenta contestatarei, identificate urmare informatiilor si documentelor transmise de client la solicitarea organelor de inspectie fiscala;

- **x lei** – servicii facturate partial de contribuabil clientului X SRL, prin factura nr. x, inregistrata in evidenta contestatarei; in evidenta contestatarei factura apare inregistrata cu valoarea x lei + TVA x,x lei, in timp ce in evidenta clientul sau factura respectiva apare inregistrata cu valoarea x + TVA x lei;

- x lei - penalitati pentru intarziere in livrare facturate de contribuabila beneficiarului X SRL, conform facturii nr. x, pe motiv ca societatea nu a justificat caracterul de penalizari pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale;

- **x lei** - penalitati pentru intarziere in livrare facturate de contribuabila beneficiarului X SRL, conform facturii nr. x, pe motiv ca societatea nu a facut dovada existentei unei relatii contractuale intre parti si nici nu a justificat caracterul de penalizari pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale;

- x lei - stalii in timpul incarcarii cu minereu de fier transportat cu nava X pe relatia X in suma x lei facturate de contribuabila catre SC X SA, conform facturii nr. x, intrucat societatea nu a facut dovada existentei unei relatii contractuale intre parti si nici nu a justificat caracterul de penalizari pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale;

- x lei – contrastalii facturate de contribuabila conform facturii nr. x clientului X SRL, pe motiv ca acestea sunt parte a costului serviciului de transport fluvial prestat si facturat de contestatara

2. TVA nedeductibila:

- x lei - servicii accesorii transportului de bunuri si altor cheltuieli aferente organizarii acestuia achizitionate de contribuabil atat de la prestatori nestabiliti in Romania, cat si de la prestatori stabiliti in Romania a caror contravaloare nu a fost refacturata de contribuabil beneficiarului transportului sau transportatorului;

- x lei – ajustarea TVA dedusa initial de contribuabila in baza facturii x primita de la furnizorul X prin care i s-au facturat servicii de transport bunuri pe ruta X;

- x lei – TVA nedeductibila inregistrata de contribuabil prin nota contabila 4426 = 4424 in data de 30.06.2013; reprezinta diferenta intre TVA de recuperat pe luna iunie 2013, conform evidentei contabile a contribuabilului si suma solicitata la rambursare prin decont.

Societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA colectata suplimentar aferenta penalitatilor pentru intarziere in livrare facturate de contribuabila beneficiarului X SRL, conform facturii nr. x;

- x lei - TVA colectata suplimentar aferenta staliilor in timpul incarcarii cu minereu de fier transportat cu nava X pe relatia X in suma x lei facturate de contribuabila catre SC X SA, conform facturii nr. x;

- x lei – ajustarea TVA dedusa initial de contribuabila in baza facturii x primita de la furnizorul X prin care i s-au facturat servicii de transport bunuri pe ruta X;

- x lei – TVA nedeductibila inregistrata de contribuabil prin nota contabila 4426 = 4424 in data de 30.06.2013.

3.1 Referitor la TVA nedeductibila in suma x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 01.04.2009 – 31.12.2013, societatea a achizitionat in numele sau servicii accesorii transportului de bunuri si altor cheltuieli aferente organizarii acestuia achizitionate de contribuabil atat de la prestatori nestabiliti in Romania, cat si de la prestatori stabiliti in Romania a caror contravaloare nu a fost refacturata de contribuabil beneficiarului transportului sau transportatorului.

Drept pentru care, in temeiul dispozitiilor art. 128 alin. 2 si art. 129 alin. 2 din Codul fiscal, coroborat cu pct. 19 alin. 3 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, AFCM Bucuresti nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 128, art. 129, art. 145 din Codul fiscal, coroborat cu pct. 6 alin. 3 si 4, pct. 19 alin. 3 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

« **Art. 128. - (1)** Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se considera 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 norme.

Norme metodologice

“(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).”

Codul fiscal:

« **Art. 129. - (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. »

Norme metodologice:

« **7. 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..”

« **19. (...)** 3) În sensul art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane impozabile reprezintă sumele achitate de o persoană impozabilă pentru facturi emise de diverși furnizori/prestatori pe numele altei persoane și care apoi sunt recuperate de cel care le achită de la beneficiar. Persoana care achită sume în numele și în contul altei persoane nu primește facturi pe numele său și nici nu emite facturi pe numele său. Pentru recuperarea sumelor achitate în numele și în contul altei persoane se poate emite, în mod opțional, o factură de decontare de către persoana impozabilă care a achitat

respectivale facturi. În situația în care părțile convin să își deconteze sumele achitate pe baza facturii de decontare, taxa nu va fi menționată distinct, fiind inclusă în totalul sumei de recuperat. Factura de decontare se transmite beneficiarului însoțită de factura achitată în numele său. Persoana care a achitat facturile în numele altei persoane nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate, nu colectează taxa pe baza facturii de decontare și nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri. Beneficiarul ale cărui facturi au fost achitate de altă persoană își va deduce în condițiile legii taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său de furnizori/prestatori, factura de decontare fiind doar un document care se anexează la factura achitată.»

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

Se retine ca prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusa verificării.

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele :

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala nu a fost acceptata la deducere TVA in suma de x lei aferenta serviciilor accesorii transportului de bunuri si altor cheltuieli achizitionate/efectuate de societate in scopul solutionarii comenzilor de transport incheiate in nume propriu, dar in contul altei persoane, avand in vedere urmatoarele aspecte:

- pe perioada supusa verificarii societatea a desfasurat activitatea de transporturi marfa pe cai navigabile interioare; de asemenea, aceasta nu detine in patrimoniul sau active specifice desfasurarii activitatii de transport de bunuri (marfa) si nici nu are angajati specializati;

- in desfasurarea activitatii sale societatea primeste o comanda pentru transportul fluvial al unor bunuri avand punct de plecare/sosire, fie in interiorul Comunitatii, fie in afara Comunitatii de la un potential client, precum si pentru indeplinirea operatiunilor accesorii; prin comanda se precizeaza bunul (marfa) transportat/a, mijlocul de transport, locul de incarcare, data incarcarii, locul de destinatie, contravaloarea navlului, in sarcina carei parti sunt prestatiile accesorii, etc;

- activitatea desfasurata de societate este similara celei unei case de expeditii care este definita, potrivit OMFP nr. 2222/2006, ca fiind orice persoană impozabilă care acționează în nume propriu, contractând servicii de transport cu un transportator, pe care apoi le refacturează beneficiarului transportului; acesta, in baza contractului de expeditie sau a comenzii clientului care contine elementele necesare privind traseul, mijloacele si modalitatile de transport, organizeaza transportul unor marfuri (bunuri) potrivit instructiunilor clientului, fara a fi el insusi transportatorul; in organizarea

transportului, pe langa transportul propriu-zis se includ si prestatiile accesorii acestuia: depozitarea marfurilor, incarcarea/descarcarea bunurilor, transbordarea acestora, intocmirea declaratiilor vamale, etc;

- potrivit dispozitiilor art. 2064 – 2071 din Codul civil, expeditorul raspunde doar de întârzierea transportului, de pierderea, pierderea, sustragerea sau stricăciunea bunurilor în caz de neglijență în executarea expedierii, iar contravaloarea prestațiilor accesorii și cheltuielile se rambursează de comitent pe baza facturilor sau altor înscrisuri care dovedesc efectuarea acestora, dacă părțile nu au convenit anticipat o sumă globală pentru comision, prestații accesorii și cheltuieli care se efectuează.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca societatea actioneaza in nume propriu (primeste facturi pe numele sau), dar in contul altor persoane, iar in cazul in care clauzele contractuale nu precizeaza altceva cu privire la responsabilitatea transportatorului, expeditorului sau beneficiarului in derularea operatiunilor contractate, din punct de vedere al TVA trebuie aplicata structura de comisionar, astfel cum este definita in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, insasi societatea a procedat in acest sens, respectiv a facturat/refacturat serviciile achizitionate dupa cum urmeaza:

- contravaloarea transportului stabilita conform comenzii primite este facturata clientului de la care a primit comanda de transport;

- celelalte costuri (incarcarea marfurilor, supravegherea incarcarii/descarcarii, coordonarea intocmirii documentelor de transport, a documentelor vamale, achitarea taxelor portuare si de cheiaj, transbordarea bunurilor, reparatii, achizitii de piese si materiale) pentru care a primit facturi pe numele sau de la prestatori (societati de agenturare, administratii portuare, societati de inspectie a marfurilor, etc) sunt refacturate distinct fie armatorului/operatorului navei, fie clientului de la care a primit comanda de transport, in functie de natura acestora si prevederile contractuale.

De asemenea, au existat si situatii in care prestatiile accesorii transportului si cheltuielile aferente nu au fost refacturate de catre contribuabil beneficiarului transportului sau armatorului/operatorului de nava, acesta considerand ca respectivele cheltuieli au fost efectuate ca urmare a unor situatii neprevazute in comenzile incheiate si ca au fost recuperate prin obtinerea de contracte ulterioare; in acest sens o serie de prestatii accesorii si cheltuieli care privesc fie incarcatura, fie nava (costuri usurare marfuri, costuri cu supravegherea descarcarii, costuri cu transbordarea bunurilor, costuri cu pilotajul, manevre, etc) au fost suportate de societate fara a fi recuperate prin facturare.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la faptul ca obiectul de activitate al societatii este acela de transport de marfa pe cai navigabile interioare:

In perioada supusa impunerii societatea a inchiriat pe perioade limitate, mijloacele de transport (barja x, nava autopropulsata x, barjele x) cu care a prestat servicii de transport in nume propriu si in contul sau, veniturile din servicii de transport avand o pondere nesemnificativa in totalul veniturilor din servicii prestate in aceeasi perioada (in anul 2009 – x%, in anul 2010 – x%, in anul 2011 – x% si in anul 2011 – x %).

2. Referitor la faptul ca a realizat profit din activitatea desfasurata:

Exercitarea dreptului de deducere a TVA se face in functie de indeplinirea conditiilor de forma si fond prevazute de art. 145 – 147 din Codul fiscal si nu prin raportarea la rezultatul obtinut de contribuabila din activitatea desfasurata: profit sau pierdere.

3. Referitor la faptul ca societatea a actionat in calitate de navlositor (persoana cu care sau in numele careia se incheie cu carausul contractul de transport):

Potrivit dispozitiilor art. 1955 din Codul Civil, „prin **contractul de transport**, o parte, numită transportator, se obligă, cu titlu principal, să transporte o persoană sau un bun dintr-un loc în altul, în schimbul unui preț pe care pasagerul, expeditorul sau destinatarul se obligă să îl plătească, la timpul și locul convenite”,

iar potrivit art. 2064 din același act normativ: „**contractul de expediție** este o varietate a contractului de comision prin care expeditorul se obligă să încheie, în nume propriu și în contul comitentului, un contract de transport și să îndeplinească operațiunile accesorii.”

Deosebirea între aceste contracte constă în faptul că în cazul contractului de transport, obiectul acestuia îl constituie numai transportul marfurilor, în timp ce în cazul contractului de expediție obiectul îl constituie atât efectuarea transportului, cât și efectuarea operațiunilor ajutoare transportului cum sunt: încărcarea, descărcarea, transbordarea, paza, întocmirea formalităților vamale, etc.

Or, în speța, așa cum însuși societatea recunoaște, deși subliniază că a actionat în toate contractele încheiate cu clienții săi în calitate de transportator, în fapt aceasta și-a asumat pe lângă obligația de transport și pe cea de îndeplinire a operațiunilor accesorii acestuia, întrucât pe lângă încheierea în nume propriu a unei comenzi de transport a unor bunuri pe o anumită rută cu un armator sau operator de navă urmare unei comenzi primite de la clientul său, societatea mai are și alte obligații:

- coordonarea/comanda încărcării bunurilor unui operator portuar în funcție de condițiile contractuale;
- eliberează scrisoarea de trasură;
- coordonează/ comanda supravegherea încărcării/descărcării bunurilor unui surveyor în funcție de condițiile contractuale;
- coordonează/comanda întocmirea documentelor de transport, a documentelor vamale unui comisionar vamal în funcție de condițiile contractuale;
- achită taxele portuare și de cheaj în funcție de contractul încheiat cu armatorul/operatorul navei.

Acestea se pot colecta și printr-un agent contra unei taxe de agentură:

- comanda unui operator portuar transbordarea bunurilor, dacă este cazul;
- comanda altor operatori diverse operațiuni: reparații, achiziții piese și materiale, în funcție de prevederile contractelor încheiate.

Ca atare, contestatarea a actionat ca un expeditor și nu ca simplu transportator, motiv pentru care, întrucât contractul de expediție este o varietate a contractului de comision, aceasta avea obligația recuperării contravalorii prestațiilor accesorii și a cheltuielilor aferente organizării transportului care au fost facturate pe numele sau de diverși prestatori.

4. Referitor la pretul contractelor:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in contractele de servicii de transport incheiate de societate atat cu clientii sai, cat si cu furnizorii sai se prevede foarte clar, pe langa contravaloarea transportului, in sarcina cui intra cheltuielile accesorii, atat cele care privesc incarcatura, cat si cele care privesc nava. Prin contractele incheiate se precizeaza si daca vreuna dintre prestatiiile accesorii este inclusa in contravaloarea valului (costului transportului).

In situatia in care contribuabilul si-a asumat prin contractele incheiate acest tip de costuri, acestea au fost luate in calcul la negocierea tarifului de transport cu armatorul, dupa cum precizeaza in nota explicativa din data de 14.03.2014.

De exemplu:

1. In cazul contractului nr. x incheiat intre SC x SRL, in calitate de navlositor si contestatara, in calitate de agent al armatorului s-au stabilit urmatoarele: cost transport x x euro, taxele de port/ cheiaj/ canal sunt in sarcina agentului, cheltuielile referitoare la marfa sunt in sarcina navlositorului.

Urmare acestui contract, **SC X SRL** a comandat executarea transportului societatii X Germany AG, in calitate de armator, prin comanda incheiata in data de 02.10.2012, stabilindu-se urmatoarele: cost transport x x euro, taxele de port/ cheiaj/ canal sunt in sarcina armatorului, formalitatile vamale sunt in contul incarcaturii.

X Germany AG, in calitate de armator i-a facturat contestatarii conform facturii nr. 22x7/02.11.2012 contravaloarea transportului pe ruta x in suma de x euro, iar **SC X SRL** i-a facturat clientului sau cu factura nr. x contravaloarea transportului pe ruta xa de x euro. Contestatara nu i-a facturat pe numele sau prestatiiile accesorii si/sau alte cheltuieli aferente organizarii transportului.

2. Prin contractul nr. x incheiat intre x GmbH, in calitate de navlositor si contestatara, in calitate de caraus sau proprietar s-au stabilit urmatoarele: costul transportului x x euro, taxele de canal x nu sunt incluse, fiind in contul navlositorului, costurile de ape mici sunt incluse in costul transportului, orice taxe/cheltuieli privind nava si echipajul sunt in contul carausului, iar cele care privesc marfa sunt in contul navlositorului.

In comanda incheiata in data de 07.02.2013 intre **SC X SRL** si X Germany AG, in calitate de armator s-au prevazut urmatoarele: costul transportului x x euro, taxele de cheiaj sunt in contul incarcaturii, taxele de port sunt in sarcina armatorului, taxele de canal sunt exclusiv in contul incarcaturii, costurile cu ape mici sunt incluse in costul transportului.

Urmare acestor comenzi, X Germany AG, in calitate de armator i-a facturat contestatarii cu factura nr. x contravaloarea transportului pe ruta x de x euro si distinct taxe de canal in valoare de x euro.

SC X SRL i-a facturat clientului sau x GmbH cu factura nr. x contravaloare navlu fluvial pe relatia x de x euro si distinct taxe de canal de x euro (diferenta provine din cantitatea de marfa luata in calcul xx tone fata de x tone).

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca in cazul in care contestatara ar fi primit de la un operator portuar o factura emisa pe numele sau prin care i se factureaza contravaloarea taxelor de canal (de exemplu), daca in contractul de transport era prevazut ca acestea intra in sarcina armatorului, el trebuia sa-i refactureze acestuia taxele respective. De asemenea, daca in contractul de transport era prevazut ca sunt in contul incarcaturii, contestatara trebuia sa-i refactureze taxele clientului. Astfel ca in

ambele cazuri trebuia sa aplice structura de comisionar prevazute de Titlul VI din Codul fiscal.

In speta, prestatiile accesorii si cheltuielile care nu au fost asumate prin contractele incheiate fiind datorate unor situatii neprevazute, nu au fost refacturate, fiind recuperate prin obtinerea de contracte ulterioare, asa cum precizeaza contestatara. De altfel aceasta sustine ca in contractele tip incheiate nu este prevazuta niciun fel de obligatie cu privire la detalierea si/sau justificarea cheltuielilor refacturate, ele fiind incluse in tariful de transport negociat cu beneficiarul. Or, intrucat aceste cheltuieli si prestatii accesorii au aparut urmare unor situatii neprevazute la momentul incheierii contractelor, contravaloarea lor nu avea cum sa fie inclusa in tariful de transport stabilit prin contractul de transport.

Totodata, potrivit prevederilor art. 2069 din Codul Civil, contravaloarea prestatilor accesorii si a cheltuielilor in discutie ar fi trebuit sa fie rambursata societatii de catre comitent pe baza facturilor care dovedesc efectuarea lor. Mai mult, chiar daca societatea ar fi actionat numai in calitate de transportator si nu de expeditor, potrivit dispozitiilor art. 1978 din acelasi act normativ, „pretul transportatorului si al serviciilor accesorii prestate de transportator sunt datorate de expeditor si se platesc la predarea bunurilor pentru transport, daca nu se prevede altfel prin contract sau legea speciala, dupa caz”.

5. Referitor la natura serviciilor/ cheltuielilor care i-au fost facturate contribuabilului de prestatori nestabiliti in Romania:

In speta, contestatarea i-au fost facturate de catre X Germany AG si X Germany GmbH servicii auxiliare nave, respectiv servicii auxiliare nava X, care au fost inregistrate in evidenta contabila 628 = 401.2, in timp ce toate celelalte facturi prin care i s-au facturat de catre armator sau beneficiar penalitati de intarziere in livrare sau stalii/contrastalii au fost inregistrate prin debitul contului 6x1, 6x1.1 sau 6x1.2.

De asemenea, societatea a considerat operatiunile respective ca fiind taxabile si a aplicat prevederile art. 157 alin 2 din Codul fiscal prin inregistrarea taxei aferente atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata, in timp ce contravaloarea tuturor celorlalte facturi prin care i s-au facturat contribuabilei de catre armator sau beneficiar penalitati de intarziere in livrare sau stalii/contrastalii a fost considerata de catre aceasta ca fiind neinclusa in baza de impozitare a TVA, astfel ca nu a aplicat dispozitiile art. 157 alin 2 din Codul fiscal.

Se retine ca **SC X SRL** a incercat sa invoce aspecte de ordin formal pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de x lei, in conditiile in care documentele suplimentare, prezentate ca anexa la punctul de vedere formulat urmare discutiei finale din data de 09.04.2014 (anexele 27 si 28) ale raportului de inspectie fiscala, au fost analizate detaliat in capitolul VI al raportului.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, cu privire la acest capat de cerere, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata **SC X SRL**.

3.2 Referitor la TVA colectata in suma totala de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat legal la colectarea TVA in suma de x lei, in conditiile in care societatea nu a facut dovada existentei unei relatii contractuale intre parti si nici nu a justificat caracterul de penalizari pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale.

In fapt, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA aferenta penalitatilor pentru intarziere in livrare facturate de contribuabila beneficiarului X SRL, conform facturii nr. x, pe motiv ca societatea nu a facut dovada existentei unei relatii contractuale intre parti si nici nu a justificat caracterul de penalizari pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale;

- x lei – TVA aferenta contrastaliilor facturate de contribuabila conform facturii nr. x clientului X SRL, pe motiv ca acestea sunt parte a costului serviciului de transport fluvial prestat si facturat de contestatara.

In drept, potrivit art. 137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

“Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

b) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensația aferentă;

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;

e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, 145¹ și 147;

2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 141;

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147.

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

(..) b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a **obligatiilor contractuale**, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, în cazul livrarilor de bunuri/prestarilor de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din contrapartida ce urmează a fi obținută de furnizor/prestator din partea beneficiarului, fiind precizate în mod expres situațiile în care baza de impozitare se diminuează.

Totodată, în baza impozabilă a operațiunilor supuse TVA nu se includ penalizările, precum și alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate și nu se exclud orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate. Practic, penalitățile nu reprezintă operațiuni impozabile d.p.d.v. TVA, ci doar punerea în aplicare a prevederilor unei clauze contractuale care permite contribuabilului să sancționeze partenerul pentru nerespectarea obligațiilor asumate prin contract.

Totodată, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

În speta, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în suma totală de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA aferentă penalităților pentru întârziere în livrare facturate de contribuabilul beneficiarului X SRL, conform facturii nr. x, pe motiv că societatea nu a făcut dovada existenței unei relații contractuale între părți și nici nu a justificat caracterul de penalizări pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale;

- x lei – TVA aferentă contrastărilor facturate de contribuabilul conform facturii nr. x clientului X SRL, pe motiv că acestea sunt parte a costului serviciului de transport fluvial prestat și facturat de contestatara.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportată la susținerile contestatarii rezultă următoarele:

3.2.1 Referitor la TVA colectată în suma de x lei:

În speta contestatara a primit de la SC x SA, cu sediul în Xa o comandă de transport piese agabaritice, cu barjele x în convoi x pe relația x.

SC X SRL, in calitate de agent a comandat realizarea transportului respectiv societatii X Germany AG care a prestat si facturat catre contestatara conform facturilor nr. x si nr. x, serviciile de transport respective.

Contestatară **a refacturat serviciile de transport** respective clientului de la care primise comanda de transport, respectiv catre SC X din Xa, conform facturii nr. x, in valoare de x euro (x lei), din care x euro reprezinta servicii inspectie marfa care i-au fost facturate de x SRL, cu factura nr. x.

Ulterior, prin nota de protocol din 20.03.2012 incheiata intre X SRL, in calitate de operator al navelor x, cu barjele x si SC X SRL, in calitate de beneficiar al prestatilor s-au stabilit urmatoarele:

- transportul echipamentelor incarcate la bordul barjelor x s-a intins pe o perioada extrem de lunga (22.02 – 17.03.2012) din cauze imputabile exclusiv operatorului barjelor;
- aceste zile se adauga celor 10 zile de intarziere cu care a inceput incarcarea din cauza nepunerii la dispozitie a barjelor;
- urmare acestor intarzieri beneficiarul a suportat penalitati din partea clientului sau;
- partile agreeaza ca operatorul sa preia asupra sa penalitati in valoare de x euro/barja/zi pe o perioada de 25 de zile, respectiv un total de x euro, suma care i-a si fost facturata.

Se retine ca in conditiile in care:

- contestatară a refacturat serviciile de transport respective charterului X din Xa;
- **nici clientul, nici armatorul nu i-au facturat SC X SRL penalitatile la care se face referire in protocolul din 20.03.2012;**

- potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, intre X SRL si X SRL exista relatii de afliere,

rezulta ca, in mod corect, organele de control au procedat, in temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la reincadrarea operatiunii respective, considerand ca intre X SRL si X SRL nu exista o relatie contractuala directa, astfel incat intre cele doua parti sa apara situatii de neindeplinire a obligatiilor contractuale.

In ceea ce priveste adresa emisa de clientul X SA si datata 29.03.2012, trebuie subliniat ca aceasta este emisa ulterior incheierii protocolului si ulterior emiterii facturii nr. x, prin care se precizeaza ca „*in ciuda duratei de tranzit care a depasit cu aproape 1 luna termenul contractual (din 22 februarie pana la 17 martie 2012) nu vom initia impotriva dvs niciun fel de reclamatie. X isi va solutiona disputa cu beneficiarul sau final pentru echipamentul transportat fara consecinte asupra X SRL.*”

Mai mult, aceasta adresa vine in sprijinul celor afirmate si demonstrate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala referitoare la faptul ca societatea contestatară nu a justificat caracterul de penalitati pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale al sumei de x euro, respectiv x lei facturata fara TVA, conform facturii nr. x societatii X SRL si ca atare nici excluderea ei din baza de impozitare a TVA, conform prevederilor art. 137 alin 3 lit b din Codul fiscal.

Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2.2 Referitor la TVA colectata in suma de x lei:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, urmare „Cargo Booking Note” incheiata intre SC X SRL, in calitate de agent si x BV, in calitate de armator, acesta din urma a prestat si facturat servicii de transport sfsm cu nava x, pe ruta x, conform facturii nr. x.

SC X SRL **a refacturat serviciile de transport** respective clientului de la care primise comanda de efectuare a transportului, respectiv SC X SRL cu factura x, in valoare de x lei, din care TVA in suma de x lei.

Totodata, armatorul x BV i-a facturat contestatarei in calitate de agent, cu factura nr. x, contrastalii la descarcarea sfsm din nava in x in valoare de x lei.

Urmare acestui fapt, SC X SRL **a refacturat** clientului X SRL, cu factura nr. x, **contrastalii** in suma de x lei fara a colecta TVA, considerand ca se aplica prevederile art. 137 alin 3 lit b din Codul fiscal.

In speta, organele de inspectie fiscala au considerat ca trebuie avuta in vedere Decizia CEJ in cazul C-11/89, potrivit careia termenul „costul transportului” trebuie interpretat ca incluzand toate costurile, indiferent daca acestea sunt principale sau accidentale, suportate in legatura cu deplasarea marfurilor pe teritoriul vamal al Comunitatii. Prin urmare, inclusiv contrastaliile care reprezinta compensatia, prevazuta in contractul de transport, primita de armator (proprietarul navei) pentru a-l despagubi de orice intarzieri care apar in timpul de incarcare al navei, trebuie luate in considerare ca fiind parte a costului transportului.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

- in speta este vorba de un serviciu de transport fluvial intracomunitar pe ruta x prestat si facturat de contestatara unui client, persoana impozabila cu sediul activitatii economice in Romania, respectiv SC X SRL;

- locul prestarii serviciului a fost considerat conform art. 133 alin 2 din Codul fiscal ca fiind in Romania si ca atare, operatiunea a fost facturata de contestatara ca operatiune impozabila taxabila; pe cale de consecinta, contrastaliile aferente transportului respectiv determinate de intarzierea la descarcare in portul Resensburg care au fost ulterior facturate de SC X SRL clientului sau **sunt parte a costului serviciului de transport** si **trebuie sa urmeze aceleasi reguli** privind locul prestarii serviciului, respectiv Romania si cota de TVA aplicata, respectiv 24%;

- contrar sustinerilor contestatarei, conform dispozitiilor art. 139 din Codul fiscal, TVA nu se include in valoarea in vama a bunurilor importate, ci urmeaza a fi perceputa prin aplicarea cotei de TVA corespunzatoare asupra valorii in vama a bunurilor importate.

Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.3. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca s-a procedat corect la stabilirea unei diferente de TVA colectata in suma de x lei (x lei + x lei), in conditiile in care argumentele si documentele contestatarei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de x lei, care se compune din:

- **x lei** – TVA aferenta serviciilor facturate de contribuabil clientului X SRL, prin facturile nr. x si nr. x, neinregistrate in evidenta contestatarei, identificate urmare informatiilor si documentelor transmise de client la solicitarea organelor de inspectie fiscala;

- **x lei** – TVA aferenta serviciilor facturate partial de contribuabil clientului X SRL, prin factura nr. x, inregistrata in evidenta contestatarei; in evidenta contestatarei factura apare inregistrata cu valoarea x lei + TVA x,x lei, in timp ce in evidenta clientul sau factura respectiva apare inregistrata cu valoarea x + TVA x lei.

In drept, potrivit art. 137 alin 1 lit a si art. 138 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 137. - (1)** Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.”

„**Art. 138.** - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor.”

Cu privire la aplicarea acestui articol din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la pct. 20 din HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevad urmatoarele:

“**20.** (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”

La art. 156 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

“**Art. 156. - (1)** Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

Potrivit acestor prevederi legale se retine ca persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

Atat furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii, cat si beneficiarii acestora au obligatia sa-și ajusteze baza impozabilă a taxei dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile.

În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Intre livrarile /prestarile declarate de SC X SRL ca fiind efectuate catre beneficiarul SC X SRL (fosta SC X SRL) si achizitiile raportate ca fiind efectuate de acesta de la SC X SRL in anul 2011 exista neconcordante, respectiv diferente negative baza de impozitare – total = (-) x lei si diferente negative TVA total = (-) x lei.

In vederea clarificarii aspectelor anterior mentionate, organele de inspectie fiscala au solicitat documente si informatii suplimentare SC X SRL, care prin adresa nr. x a transmis urmatoarele documente in copie:

- jurnalele de cumparari intocmite in perioada ianuarie – decembrie 2011;
- facturile emise de contestatara inregistrate in jurnalele de cumparari respective;
- fisa contului 401 analitic SC X SRL pe perioada ianuarie – decembrie 2011, prin comparatie cu datele inregistrate in evidenta contabila si fiscala a contestatarei.

Din analiza documentelor de mai sus au rezultat diferente cu privire la datele inregistrate in evidenta contabila contabila si fiscala a beneficiarului:

- in fisa contului 401 analitic SC X SRL apare inregistrata in plus fata de jurnalele de cumparari factura nr. x, in valoare de x lei si TVA in suma de **x,x lei** care nu a fost transmisa insa de beneficiar in copie conforma cu originalul; la data de 31.12.2011 fisa are sold zero;

- in jurnalul de cumparari al lunii aprilie 2011, factura nr. x, in valoare de x lei si TVA in suma de x lei, apare eronat inregistrata cu urmatoarele valori: baza = x lei, iar TVA = x lei.

De asemenea, intre evidenta contabila si fiscala a contestatarei si evidenta fiscala si contabila a beneficiarului exista urmatoarele neconcordante:

1. Referitor la semestrul I 2011:

a) In evidenta contestatarei **nu apar inregistrate urmatoarele facturi:**

- factura nr. x, baza x lei si TVA x lei, prin care acesta i-a refacturat societatii X SRL servicii auxiliare la nava x, conform contract x,

- factura nr. x, baza x lei si TVA x lei, prin care acesta i-a refacturat societatii X SRL servicii auxiliare la nava X 1 conform contract x si servicii auxiliare la nava x, conform contract nr. x.

b) Factura nr. x apare inregistrata astfel: valoarea fara TVA = x lei + TVA x,x lei, in timp ce in evidenta clientului sau factura respectiva apare inregistrata astfel: valoare fara TVA = x + TVA x lei; se retine ca, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, aceleasi valori apar inscrise si in copia conforma cu originalul facturii nr. x pusa la dispozitia acestora de catre beneficiar.

c) In evidenta SC X SRL, respectiv in fisa contului 401 analitic SC X SRL si in fisa contului 4426 apare inregistrata o factura care poarta numarul x, in valoare de x lei si TVA in suma de x,x lei, care nu a fost prezentata in copie conforma cu originalul.

2. Referitor la semestrul II 2011:

a) In evidenta contestatarei nu apare inregistrata ca fiind emisa catre clientul X SRL, factura nr. x in valoare fara TVA x lei si TVA x lei, prin care, potrivit exemplarului transmis in copie conforma cu originalul, acesta i-a refacturat servicii auxiliare la nava X 1, conform contract x.

Factura respectiva apare inregistrata in evidenta contestatarei ca fiind emisa cu aceleasi valori, **dar catre clientul x SRL**, aceasta fiind raportat si in declaratia 394.

b) In evidenta contestatarei apar inregistrate urmatoarele facturi ca fiind emise catre SC X SRL, **facturi care nu apar insa inregistrate in evidenta clientului**, respectiv facturile nr. x din data de 30.11.2011, TVA stornata in suma totala de x lei (x) reprezentand servicii auxiliare la navele x si X.

Ulterior, contestatara a refacturat contravaloarea serviciilor auxiliare stornate catre x SRL.

c) In evidenta contabila si fiscala a SC X SRL apare inregistrata si factura nr. x ca fiind emisa de contestatara, baza = x lei + TVA = x lei, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala, nu a fost transmisa o copie conforma cu originalul nici ca anexa la raspunsul din data de 12.03.2014 si nici urmare solicitarilor transmise prin email din data de 17.03.2014 si 19.03.2014.

In ceea ce priveste facturile nr. x, conform raspunsului transmis pe email de SC X SRL, intrucat acestea nu au fost gasite, urmeaza a fi stornate.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca in mod corect s-a procedat la colectarea TVA in suma de x lei aferenta serviciilor facturate de contestatara catre SC X SRL, conform facturilor nr. x, nr. x si nr. x, facturi neinregistrate sau inregistrate partial in evidenta sa, identificate urmare informatiilor si documentelor transmise de client urmare solicitarilor exprese ale organelor de control.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere numai informatiile inscrise in declaratiile 394, fara a tine seama de sumele reale inscrise in facturi:

Astfel cum am prezentat anterior, organele de control au solicitat informatii si documente suplimentare clientului, SC X SRL, urmare neconcordanțelor existente intre informatiile cuprinse in declaratiile contribuabilei si ale clientului sau, iar diferentele de TVA colectata suplimentar au fost determinate in raport de acestea (facturi, documente contabile) si nu in functie doar de informatiile cuprinse in declaratiile respective.

2. Referitor la TVA in suma de x lei:

Desi in evidenta contabila a SC X SRL apare inregistrata o factura care poarta acelasi numar de inregistrare, respectiv nr. x, aceasta fiind emisa in data de 25.03.2011, trebuie subliniat ca exemplarul acestei facturi nu a fost pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si mai mult, reprezentantul legal al clientului a subliniat ca urmeaza a fi stornata, pe motiv ca nu a fost gasita.

Mai mult, asa cum a fost prezentat anterior, factura nr. x, care contine TVA in suma de x lei, a fost prezentata organelor de control, in copie conforma cu originalul, astfel ca in vederea corectarii acesteia, furnizorul avea obligatia de a respecta dispozitiile legale in vigoare (art. 159 din Codul fiscal) privind corectia facturilor transmise deja beneficiarului; or, nu au fost prezentate documente in acest sens.

3. Referitor la faptul ca facturile nr. x TVA in suma de x lei si nr. x TVA in suma de x lei au fost stornate:

Astfel cum a fost prezentat anterior, facturile nu au fost stornate, avand in vedere ca un exemplar al acestora a fost transmis clientului, SC X SRL inregistrandu-le in evidenta contabila.

Mai mult, facturile nu se corecteaza prin simpla anulare a exemplarelor ramase la prestator, ci numai cu respectarea dispozitiilor art. 159 din Codul fiscal.

4. Organele de inspectie fiscala au analizat in detaliu documentele detinute si inregistrate in evidenta contabila (prezentate in timpul inspectiei fiscale) atat de catre contribuabila, cat si de clientul sau, astfel ca este neintemeiata motivatia contestatarei potrivit careia s-a colectat TVA in baza unor documente anulate, dand drept de deducere partenerului, fara ca acesta sa detina documentele prevazute la art. 146 din Codul fiscal.

Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.4 Referitor la TVA in suma de x lei (x + x + x + x):

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept, potrivit dispozitiilor legale.

In fapt, prin contestatia formulata societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept cu privire la TVA in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA colectata suplimentar aferenta penalitatilor pentru intarziere in livrare facturate de contribuabila beneficiarului X SRL, conform facturii nr. x;

- x lei - TVA colectata suplimentar aferenta staliilor in timpul incarcarii cu minereu de fier transportat cu nava X pe relatia X in suma x lei facturate de contribuabila catre SC X SA, conform facturii nr. x;

- x lei – ajustarea TVA dedusa initial de contribuabila in baza facturii x primita de la furnizorul X prin care i s-au facturat servicii de transport bunuri pe ruta X;

- x lei – TVA nedeductibila inregistrata de contribuabil prin nota contabila 4426 = 4424 in data de 30.06.2013.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

« **2.5. 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. »

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; în ceea ce privește TVA in suma de x lei (x + x + x + x), contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul 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.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva TVA în suma de **x lei** ($x + x + x + x$), nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la acest capat de cerere, contestația se va respinge ca nemotivată.

3.5 Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente TVA:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriiile in suma de x lei aferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 – 3.4 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a prezentat documente sau situatii privind modul de calcul al accesoriiilor contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x s-au calculat, pentru perioada 01.10.2010 – 25.02.2013, accesorii in suma de x lei aferente TVA.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **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. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (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.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente TVA individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. F – MJ x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.1 – 3.4 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma de x lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL**, cu privire la accesoriile in suma de x lei aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – MJ x.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiile art. 11, art. 128, art. 129, art. 137, art. 138, art. 145, art. 146, art. 156 si art. 159 din Codul fiscal, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;

- x lei reprezentand TVA suplimentara de plata;
- x reprezentand accesorii TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.