

DECIZIA nr.261/06.07.2020

privind soluționarea contestației formulate de **X SRL**
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG/28.02.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin adresa nr./27.02.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr./28.02.2020 completată cu adresele înregistrate sub nr...../19.05.2020, nr...../20.05.2020, nr...../26.05.2020, nr...../09.06.2020 și nr...../15.06.2020 și de Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice prin adresa nr...../06.03.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr...../11.03.2020 asupra contestației formulate de **societatea X SRL**, cu sediul în, sector 4, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr...../23.01.2020 completată prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr...../14.05.2020 îl constituie:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr......./29.11.2019, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr...../29.11.2019 și comunicată prin poștă în data de **13.12.2019**, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei;

- decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../14.02.2020 prin care au fost calculate dobânzi aferente TVA în sumă de lei;

- decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...../14.02.2020 prin care au fost calculate penalități de nedeclarare aferente TVA în suma de lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin.(1), art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea X SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

I.1. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială privind TVA la societatea X SRL pentru perioada 01.03.2018 - 30.06.2018, constatările inspecției fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...../29.11.2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../29.11.2019, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei și s-a respins la rambursare TVA în sumă de lei, cu consecința stabilirii unei diferențe de plată în sumă de lei.

Diferența de TVA stabilită suplimentar în suma de lei se compune din:

- TVA neadmisă la deducere lei;

- TVA colectată suplimentar lei, din care:

- lei - TVA colectată aferentă prestărilor efectuate către societatea Y (societate din Gibraltar) stabilită ca urmare a faptului că locul serviciilor de transport de bunuri

efectuate în România și al serviciilor constând în activități accesorii transportului se consideră a fi în România conform prevederilor art.278 alin.(6) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.22 din H.G. nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;

- lei - TVA colectată aferentă prestărilor de servicii pentru care nu a fost făcută dovada că sunt aferente exporturilor conform prevederilor art.278 alin.(2) și alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.15 din H.G. nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;

- lei - TVA colectată care a fost considerată neexigibilă, în condițiile în care societatea nu aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art.282 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- lei - TVA colectată aferentă facturilor încasate din care nu a fost determinată TVA exigibilă conform prevederilor art.282 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- (.....) lei - TVA colectată declarată în plus în evidența fiscală față de cea contabilă, contrar prevederilor art.323 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

I.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../14.02.2020, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...../14.02.2020, în baza art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății obligații fiscale accesorii în sumă totală de lei, astfel:

- accesorii (dobânzi) în sumă de lei aferente debitelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr...../13.12.2019;

- accesorii (penalități de nedeclarare) în sumă de lei aferente debitelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr...../13.12.2019.

II. Prin contestația formulată societatea X SRL (fostă A SRL) solicită desființarea deciziei de impunere precum și a tuturor actelor administrative fiscale (decizii privind obligații fiscale accesorii), aratând următoarele:

1. Referitor la TVA stabilită suplimentar în suma de lei ca urmare a reconsiderării tranzacțiilor cu societatea Y

Echipa de inspecție fiscală a încadrat eronat serviciile prestate de societate către Y ca servicii accesorii transportului, societatea contestatoare prestând de fapt un serviciu complex de fulfillment și logistică, constând în mai multe activități care pot constitui pentru clientul final un scop în sine, și nu transport și servicii accesorii transportului cum ar fi încărcarea, descărcarea, manipularea, etc. Diferențierile cheie între noțiunile de transport și logistică sunt acelea că logistica se ocupă de integrarea stocării, transportului, catalogării, manipulării și ambalării mărfurilor în timp ce transportul se ocupă cu funcția de mutare a produselor sau a persoanelor dintr-o locație în alta.

Specificul serviciului societății X se află în sistemele IT, serviciul COD, colectarea, raportarea, etichetarea, gestionarea decontării și rambursărilor, iar acest lucru nu poate fi considerat drept serviciu de transport în sensul art.278 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea precizează că, în baza Acordului de execuție și logistică încheiat cu societatea Y, serviciile oferite sunt servicii complexe de fulfillment și logistică constând în

servicii distincte dar integrate, precum colectarea de produse, gestionarea coletelor de depozit, etichetarea, notificarea destinatarilor individuali ai transportului planificat, planificarea rutelor, distribuție, colectare de numerar, servicii administrative și informaționale, raportare zilnică și nu servicii accesorii transportului de mărfuri. De asemenea, în susținere societatea menționează că nu deține mijloace proprii de transport, apelând la firme specializate pentru efectuarea serviciilor de transport.

Societatea X SRL invocă încălcarea de către organele de inspecție fiscală a următoarelor principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale:

a) exercitarea dreptului de apreciere (prevăzut la art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală), în sensul că în acțiunile de inspecție fiscală anterioare serviciile de curierat prestate de societate sunt neimpozabile în România încadrându-se în prevederile art.278 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;

b) aplicarea unitară a legislației (prevăzut la art.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală), potrivit căruia organul fiscal are obligația de a aplica unitar prevederile legislației fiscale urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;

c) rolul activ al organului fiscal (prevăzut la art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală), în sensul că dacă societatea nu a aplicat corect tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA pentru serviciile prestate către Pro Spedition Limited, trebuia să fie avertizată cu ocazia precedentelor controale și îndrumată corespunzător în vederea aplicării corecte a prevederilor legale.

De asemenea, societatea consideră că au fost încălcate regulile interpretării reglementărilor fiscale (prevăzute la art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală), potrivit cărora interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată de lege, iar dacă prevederile legislației fiscale rămân neclare acestea se interpretează în favoarea contribuabilului (principiul in dubio contra fiscum).

2. Referitor la suma de lei aferentă prestațiilor efectuate către persoane impozabile stabilite în România pentru care nu a fost făcută dovada că sunt aferente exporturilor

În mod eronat, echipa de inspecție fiscală a colectat TVA aferentă acestor prestații pe motiv că societatea nu dispune de declarații vamale de export, documente pe care societatea nu este obligată să le dețină conform legislației în vigoare, ci trebuie doar să demonstreze prin orice documente că serviciile de logistică sunt prestate în legătură cu bunurile ajunse în afara UE. Astfel, societatea X SRL se asigură că au ajuns coletele la destinația finală prin codul AVB alocat fiecărui colet, care poate fi folosit pe site-ul furnizorului în a urmări traseul coletului.

Temeiul legal în baza căruia societatea a aplicat scutirea de TVA pentru serviciile prestate în legătură cu bunurile livrate în afara UE a fost art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.65 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și O.M.F.P. nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.294 alin.(1) lit.a)-i), art.294 alin.(2) și art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, societatea contestatoare consideră că pentru a putea aplica scutirea de TVA aferentă serviciilor prestate în legătură cu bunuri livrate în afara UE este necesar să dețină facturi și documente care să ateste că serviciile sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite.

De asemenea, societatea susține ca nu este specificat în nici un act normativ din România faptul că pentru a demonstra că serviciile prestate sunt aferente unui export astfel încât să se aplice scutirea de TVA trebuie prezentate declarații vamale înregistrate

pe numele respectivelor persoane impozabile.

Societatea invoca și prevederile art.9 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitoare la dreptul de a fi ascultat în sensul că, pentru a nu fi golit de conținut, organele fiscale au obligația de a analiza în mod obiectiv argumentele conținute în punctul de vedere formulat de contribuabil. Mai mult, dreptul de apreciere trebuie să fie exercitat cu respectarea limitelor rezonabilității și echității astfel încât să existe o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele întrebuintate pentru atingerea acestuia și să se bazeze pe administrarea probelor necesare eludării complete a situației fiscale.

3. Referitor la suma de lei reprezentând TVA colectată pe motiv că societatea nu era îndreptățită să aplice sistemul TVA la încasare

Societatea consideră că în mod eronat echipa de inspectie fiscală a colectat TVA devenită exigibilă fără a avea un temei legal deoarece Decizia de îndreptare a erorilor materiale privind înregistrarea/radierea în/din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare (aprobată prin Ordinul A.N.A.F. nr.1503/2016) nu a fost comunicată potrivit art.47 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și, prin urmare, actul administrativ fiscal nefiind comunicat nu este opozabil și nu poate produce efecte juridice.

4. Referitor la deciziile de impunere privind obligații fiscale accesorii

Societatea invocă prevederile art.50 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căreia „*Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate*”.

În urma solicitării organului de soluționare a contestației de a preciza concret care este titlul de creanță fiscală atacat, dat fiind că în cuprinsul contestației societatea nu face referire la actul administrativ fiscal atacat, în adresa de răspuns înregistrată sub nr...../14.05.2020 societatea X SRL precizează că înțelege să conteste, în afara deciziei de impunere nr...../29.11.2019, și decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../14.02.2020 și decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...../14.02.20120 considerate ca făcând obiectul contestației înregistrată sub nr...../23.01.2020.

Referitor la analiza concluziilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală societatea contestatoare consideră că răspunsurile organului fiscal la obiecțiunile sale referitoare la constatările din proiectul de raport de inspecție fiscală nu fac trimitere la nici un act normativ din legislația fiscală, astfel încât acestea nu sunt combătute legal, ci prin simple afirmații că nu ar fi relevante.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

ASPECTE DE PROCEDURĂ

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de societatea contestatoare vizând încălcarea principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, respectiv aplicarea unitară a legislației, exercitarea dreptului de apreciere, rolul activ al organului fiscal sunt neîntemeiate.

În fapt, în urma inspecției fiscale parțiale efectuate privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.03.2018-30.06.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA prin reîncadrarea tranzacțiilor derulate de societatea contestatoare cu societatea Y (Gibraltar).

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea X SRL susține că acestea contrazic soluțiile adoptate de organele fiscale în cadrul actelor administrativ fiscale emise anterior pentru situații de fapt similare la același contribuabil, fiind încălcate prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea consideră că au fost încălcate și alte principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale (prevăzute de art.5, art.7 și art.9 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală) precum și regulile interpretării reglementărilor fiscale (prevăzute la art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

În drept, art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

Din analiza acestor dispoziții legale, se reține faptul că în exercitarea dreptului de apreciere organul fiscal are obligația de a ține cont de soluția adoptată în cadrul unui act administrativ fiscal emis anterior pentru situații de fapt similare la același contribuabil.

În cazul în care, urmare analizei efectuate, organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului supus inspecției fiscale și informațiile avute în vedere la emiterea unui act administrativ fiscal anterior, acesta are obligația potrivit legii să consemneze în scris motivele pentru care nu ține cont de soluția anterior adoptată la contribuabilul verificat.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr...../29.11.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../29.11.2019, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacțiile derulate cu societatea Y în sensul că serviciile prestate de societatea contestatoare se încadrează în prevederile art.278 alin.(6) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În contestația formulată, societatea susține că serviciile prestate sunt neimpozabile în România, încadrându-se în prevederile art.278 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, fapt confirmat și de concluziile exprimate cu ocazia inspecțiilor fiscale anterioare la care a fost supusă societatea.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr...../21.05.2018 remis de Administrația sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa nr...../26.05.2020, obiectul inspecției fiscale parțiale l-a constituit controlul anticipat privind modul de determinare și evidențiere a taxei pe valoarea adăugată în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii 2018.

La pagina 4 din Raportul de inspecție fiscală menționat mai sus s-a consemnat faptul că societatea a efectuat operațiuni de curierat intracomunitar și intermediere operațiuni de curierat, operațiuni neimpozabile în România, pentru care locul prestării este situat în statele membre în care se află clienții care au furnizat coduri valide de TVA, conform prevederilor art.278 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere conform prevederilor art.294 alin.(1) lit.c) și art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Totodată, este de reținut faptul că din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr...../29.11.2019 (pagina), care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../29.11.2019 contestată, reiese că pe parcursul inspecției fiscale *„contribuabilul nu a prezentat opinii emise în scris de organul fiscal competent, în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabilului/plătitorului cu privire la tratamentul fiscal care ar trebui aplicat de către societate. De asemenea, nu au fost identificate înscrisuri privitoare la soluții adoptate de instanța judecătorească printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același platitor”*.

De asemenea, în cadrul capitolului VI - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală s-a consemnat punctul de vedere al contribuabilului cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, societatea contestatoare invocând faptul că au fost încălcate prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Față de invocarea contestatarei, organele de inspecție fiscală la pagina din Raportul de inspecție fiscală mai sus menționat au consemnat faptul că:

*„referitor la aprecierea că anterior societatea a fost supusă unei inspecții fiscale în cadrul căreia a fost stabilit faptul că serviciile de curierat prestate se încadrează în prevederile art.278 alin(2) din Codul fiscal, respectiv sunt neimpozabile în România, facem precizarea că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la care face referire contribuabilul sunt înscrise următoarele consemnări: societatea a efectuat în perioada verificată operațiuni de curierat intracomunitar și intermediere operațiuni de curierat, operațiuni neimpozabile în România, pentru care locul prestării este situat în statele membre în care se afla clienții care au furnizat cod valid de TVA, conform art.278 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, fiind lesne de înțeles că **situația invocată nu este aplicabilă speței în cauza de față**”*.

Având în vedere cele menționate anterior, nu se poate reține susținerea societății contestatoare în ceea ce privește faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv nu au ținut seama de soluțiile adoptate de organele fiscale în cadrul actelor administrativ fiscale emise anterior pentru situații de fapt similare, întrucât pe de o parte

societatea contestatoare nu a prezentat opinii scrise emise de organul fiscal competent referitoare la tratamentul fiscal pe care ar trebui să îl aplice, iar pe de alta parte, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr...../21.05.2018 se observă clar că societatea a desfășurat activități diferite din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiuni de curierat intracomunitar și intermediere operațiuni de curierat (operațiuni neimpozabile în România conform art.278 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal) și nu operațiuni pentru care locul prestării serviciilor de transport și al serviciilor accesorii transportului prestate pe teritoriul României către beneficiarul persoană impozabilă stabilită în Gibraltar se consideră a fi în România (conform prevederilor art.278 alin.(6) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal).

Referitor la susținerea societății contestatoare privind încălcarea principiilor prevăzute la art.5 și art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale”.

“Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”,

se reține că, în Raportul de inspecție fiscală nr...../29.11.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../29.11.2019 contestată, sunt consemnate constatări în baza situației de fapt existentă, constatări ce au avut la bază documentele prezentate de societate, declarațiile înregistrate la organele fiscale, iar obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în baza prevederilor legale incidente în perioada verificată, astfel încât, afirmația societății contestatoare este fără suport real și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, societatea contestatoare nu demonstrează și nu depune documente care să probeze neaplicarea întocmai a legislației și nu-și motivează solicitarea de aplicare a principiului “*in dubio contra fiscum*”.

Referitor la susținerea societății contestatoare privind încălcarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat, principiu prevăzut la art.9 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Potrivit art.9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 9 Dreptul de a fi ascultat

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

Totodată, potrivit art.130 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.(...)

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

În plus, în conformitate cu art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

[...]

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pe parcursul derulării inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății X SRL note explicative și documente în legătură cu aspectele rezultate din verificarea documentației puse la dispoziție, după cum urmează:

- e-mail din data de 13.02.2019 referitor la legislația aplicată de societatea contestatoare;
- e-mail din data de 13.02.2019 referitor la prezentarea serviciilor oferite de societate;
- nota explicativă înregistrată sub nr...../15.03.2019 referitoare la temeiul legal în baza căruia nu a fost colectată taxa pe valoarea adăugată în cazul facturilor emise către persoane impozabile stabilite în România pentru serviciile de curierat prestate, al căror punct de plecare este în România.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat dreptul la apărare al societății dându-i posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei, iar faptul că organul fiscal și-a menținut opinia proprie în urma discuțiilor avute cu contribuabilul nu rezultă în mod automat că a fost încălcat dreptul la apărare, astfel s-ar ajunge la absurdă situație în care, ori de câte ori organul fiscal nu își însușește punctul de vedere al contribuabilului, să fie reclamat pentru încălcarea dreptului la apărare sau/și lipsa audierii efective.

Referitor la afirmația societății contestatoare cu privire la faptul că răspunsul organului de inspecție fiscală la obiecțiunile exprimate în punctul de vedere nu face trimitere la niciun act normativ, ci sunt simple afirmații că acestea nu ar fi relevante, se rețin următoarele:

Potrivit art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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 factual 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor”.

În raport de dispozițiile legale antecitate și de documentele existente la dosarul cauzei rezultă că susținerile societății X SRL sunt vădit neîntemeiate și contrazise de chiar conținutul actelor atacate, atât în raport, cât și în decizia de impunere emisă în baza acestuia organele de inspecție menționând pe larg motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale rezultate în urma inspecției.

Faptul că aceste obligații au fost stabilite pe baza unei stări de fapt fiscale determinate și în urma cercetării înscrisurilor și informațiilor provenind de la terți (clienți ai societății și instituții ale statului), iar **consecințele fiscale stabilite în urma cercetării de către organele de inspecție fiscală sunt defavorabile societății nu înseamnă nemotivarea sau nerespectarea procedurii de emitere a actelor administrative fiscale**, așa cum eronat susține contestatoarea.

De asemenea, se reține că societatea contestatoare a avut posibilitatea de a-și exprima obiecțiunile față de constatările organelor de inspecție fiscală, inclusiv de a depune documente/probe noi în susținerea cauzei, fapt confirmat de depunerea contestației administrative ce face obiectul prezentei cauze.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au informat societatea pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale, că societatea a exprimat în scris un punct de vedere cu privire la aceste constatări care a fost analizat de organele de inspecție fiscală în raportul final și a uzat de posibilitatea exercitării căii administrative de atac prin formularea contestației administrative analizate prin prezenta decizie nu se pot reține afirmațiile societății contestatoare.

Față de cele anterior prezentate, contestația societății X SRL vizând nelegalitatea deciziei de impunere pentru motivele invocate urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

ASPECTE DE FOND

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei ca urmare a reconsiderării tranzacțiilor cu societatea Y

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat corect la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor derulate cu societatea Y (Gibraltar) în condițiile în care motivele de fapt și de drept invocate de societate nu sunt de natură să modifice obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa.

În fapt, societatea X SRL a încheiat un Acord de execuție și logistică cu societatea Y (companie organizată și existentă în conformitate cu legile din Gibraltar) având ca obiect servicii de curierat, manipulare, depozitare prestate exclusiv pentru bunurile deținute și vândute destinatarilor finali din România. Bunurile în legătură cu care Y prestează serviciile prin subcontractarea către societatea X SRL în ceea ce privește coletele livrate către cumpărătorii români sunt vândute online către clienți direct destinatarilor finali din România.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea X SRL a emis către Y (societate cu sediul în Gibraltar) facturi fără TVA în sumă totală de lei, contrar

prevederilor art.278 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.22 alin.(1) si pct.23 alin.(1) lit.b) si c) din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În drept, potrivit 278, art.280, art.286 si art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 278 Locul prestării de servicii

[...]

(2) *Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

[...]

(6) *Prin excepție de la prevederile alin. (2), locul următoarelor servicii este considerat a fi:*
a) *în România, pentru serviciile constând în activități accesorii transportului, precum încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora, servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale și evaluări ale bunurilor mobile corporale, servicii de transport de bunuri efectuate în România, când aceste servicii sunt prestate către o persoană impozabilă nestabilă pe teritoriul Uniunii Europene, dacă utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în România”.*

“Art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor **art. 326** alin. (1).*

(4) *Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la **art. 282** alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei”.*

„Art. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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. 291 Cotele

(1) *Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:*

b) *19% începând cu data de 1 ianuarie 2017”*,

coroborat cu prevederile pct.14, pct.22 si pct.23 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“14. (8) *Prevederile referitoare la stabilirea locului prestării serviciilor se completează cu prevederile din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care sunt de directă aplicare”.*

“22. (1) În aplicarea art. 278 alin. (6) lit. a) din Codul fiscal:

a) serviciile constând în activități accesorii transportului, precum încărcarea, descărcarea, manipularea, se consideră a fi efectiv utilizate și exploatare în România dacă sunt prestate pe teritoriul României;

c) serviciile de transport de bunuri efectuate în România sunt serviciile ale căror punct de plecare și punct de sosire se află pe teritoriul României, acestea fiind considerate efectiv utilizate și exploatare pe teritoriul României”.

“23. (1) Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, trebuie determinate:

b) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan;

c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică”.

În concluzie, față de prevederile legale menționate se reține că regula generală privind locul prestării serviciilor către o persoană impozabilă este locul unde respectiva persoană își are stabilit sediul activității sale economice. Prin excepție, pentru serviciile accesorii transportului (încărcare, descărcare, manipulare, etc.) prestate către o persoană nestabilă în Uniunea Europeană locul prestării serviciilor este considerat a fi în România.

Activitatea desfășurată de societatea X SRL constă în servicii de curierat și intermediere servicii curierat, activități cuprinse în cod CAEN 5320 „Alte activități poștale și de curier”.

În conformitate cu Ordinul președintelui INS nr.337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională (CAEN) activitățile incluse în cod CAEN 5320 „Alte activități poștale și de curier” sunt definite astfel:

„Acestă clasă include:

- primirea, prelucrarea, transportul și distribuirea (internă sau internațională) scrisorilor, pachetelor și coletelor (de tip poștal) de către firme ce desfășoară activități în afara obligativității serviciului universal. Pot fi implicate unul sau mai multe mijloace de transport și activitatea poate fi efectuată fie cu mijloace de transport proprii ale firmelor respective, fie prin intermediul transportului public.

Acestă clasă include de asemenea:

- serviciile de livrare la domiciliu

Acestă clasă exclude:

- transportul de mărfuri, vezi (conform tipului de transport) 4920, 4941, 5020, 5040, 5121, 5122”.

Așa cum precizează administratorul societății contestatoare referitor la descrierea serviciilor prestate „misiunea noastră este de a facilita comerțul, prin urmare am dezvoltat o soluție personalizată și competitivă de curierat care să se potrivească nevoilor clienților noștri Oferim **soluții personalizate de curierat** Suntem o **firmă intermediară**

de curierat furnizând următoarele servicii de E-Fulfillment (pick&pack):

- dedicate celor care au o afacere și vor o mai bună gestionare a proceselor logistice, dar și eficientizarea livrării coletelor către clienții lor finali
- depozităm produsele în siguranță, pregătim coletele și documentația și le transmitem curierului

Pasul 1: Integrare cu magazinul online și furnizorii săi

Pasul 2: Recepționăm produsele, le inventariem și le depozităm

Pasul 3: Primim comenzile magazinului online, pregătim coletele conform standardelor stabilite și le predăm curierului agreat pe baza de AWB

Pasul 4: Primim retururile la depozitul nostru și le repunem în stoc.

- nu deținem produsele comercializate și nu suntem furnizori sau producători, ci doar le depozităm și manipulăm în numele clientului – magazin online

- pentru plata ramburs, clientul final plătește la firma de curierat parteneră, trimit banii în contul de unde facem transfer către clientul magazin online”.

În speță, serviciile au fost prestate de societatea X SRL, în calitate de furnizor, către Y (societate organizată și existentă în conformitate cu legile din Gibraltar), în calitate de client denumită și Principal, conform Acordului de Execuție și Logistică în baza căruia **furnizorul de servicii** execută următoarele activități pentru care are drepturi și obligații, prevăzute la art.8 din Acord, după cum urmează:

- **operațiuni de manipulare/încărcare/descărcare** (activități prevăzute la pct.1-7, pct.17 și pct.25 din Acordul de execuție și logistică), după cum urmează:

1. să colecteze produsele după livrarea acestora de către Principal sau de o terță persoană care cooperează cu Principalul la ora, data și locul convenit în prealabil cu Principalul sau să printeze produsele livrate de către Principal în forma electronică zi de zi folosind propriul echipament de printare în acord cu instrucțiunile Principalului, asigurând forma și calitatea cerute de către Principal;

2. să descarce produsele după livrare;

3. să verifice produsele livrate în baza notei de livrare cu privire la cantitatea și clasificarea lor. Se vor face, de asemenea, verificări pentru a se asigura că produsele nu au suferit pagube vizibile. Controalele vor fi reflectate într-un protocol de livrare, modelul protocolului fiind furnizat de către Principal;

4. să împacheteze produsele pentru expediere într-un ambalaj din material protectiv;

5. să aplice etichete standard de adresare pentru toate loturile;

6. să potrivească și să combine produsele în expedieri unice în acord cu instrucțiunile Principalului;

7. să sorteze cutii;

17. să colecteze și să reintroducă în stoc produsele nelivrate, în cazul în care produsele nu au fost deteriorate și nu pot fi reintroduse în stoc;

25. să stocheze și/sau să printeze produsele în așa fel încât să asigure starea lor bună și utilă și fiabilitatea stocurilor și să mențină întotdeauna ordinea și curățenia.

- **operațiuni de gestionare a stocurilor** (activități prevăzute la pct.8, pct.12-14, pct.17-20, pct.23-24 și pct.27 din Acordul de execuție și logistică), după cum urmează:

8. să soldeze produsele care nu mai sunt în stoc;

12. să îndeplinească datoriile administrative stabilite în prezentul Acord;

13. să informeze Principalul despre numărul de urmărire al fiecărui colet care a fost expedit de furnizor;

14. să notifice Principalul despre orice încercare de livrare nereușită;

17. să colecteze și să reintroducă în stoc produsele nelivrate, în cazul în care produsele nu au fost deteriorate și nu pot fi reintroduse în stoc;

18. să anunțe Principalul despre orice produs deteriorat, pierdut sau furat pe parcursul livrării către clienții finali;

19. să trimită rapoarte;
20. încălcarea obligației de a trimite acele rapoarte îi acordă Principalului dreptul de a-i percepe Furnizorului o penalitate contractuală pentru fiecare zi de întârziere în trimiterea rapoartelor;
23. să se asigure că reprezentanții furnizorului răspund la întrebările adresate de Principal pe e-mail și telefon în termen de cel mult 24 de ore de la solicitare;
24. să furnizeze orice alt serviciu care poate fi considerat în mod rezonabil parte a operațiunilor logistice și care este necesar pentru executarea în mod corespunzător a prezentului Acord;
27. să păstreze și să mențină cărți, înregistrări, conturi complete și exacte referitoare la servicii sau orice alte tranzacții avute în vedere sau legate de prezentul Acord.

Conform Acordului de Execuție și Logistică pct.21 și pct.22 se referă la modul de decontare a coletelor transmise clienților finali, iar pct.9-11 și pct.15-16 sunt executate în fapt de subcontractori așa cum este prevăzut la pct.28.

De asemenea, la art.4 „Măsuri de pregătire” din Acordul de execuție și logistică se precizează că Furnizorul deține un depozit adecvat pentru depozitarea produselor furnizate de Principal și va asigura materialele, echipamentele și resursele umane necesare pentru îndeplinirea sarcinilor convenite.

În Anexa nr.4 la Acordul de execuție și logistică este prezentată descrierea procesului, respectiv societatea X SRL colectează produsele, le pregătește pentru livrare și trimite expedierile compilate către transportator.

Însuși contribuabilul precizează în contestația formulată că *„traectoria simplificată a procesului serviciului de bunuri este următoarea: conținutul comenzilor care necesită fulfillment părăsește clienții independenți ai Y, se sortează și se ambalează pe paleți la clienți, ajunge în România în tranziția către X unde sunt prelucrate, sortate, recunoscute, reambalate, etichetate de X pentru livrări individuale în România, Bulgaria și Ungaria”.*

Societatea X SRL precizează, în punctul de vedere formulat cu privire la constatările fiscale, că activitățile desfășurate sunt *“servicii complexe de logistică constând în colectarea produselor, gestionarea depozitului, etichetare, notificarea destintarilor individuali ai expediției planificate, planificarea rutelor, distribuția, colectarea numerarului, servicii administrative și informationale, raportarea zilnică, nicidecum servicii accesorii transportului de bunuri”.*

Față de cele de mai sus, rezultă că se poate determina existența unui **serviciu principal**, conform pct.23 alin.(1) lit.b) și lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, respectiv **transportul bunurilor** în cauză pe teritoriul României și celelalte operațiuni accesorii transportului, respectiv încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora, caz în care locul prestării serviciilor este stabilit potrivit prevederilor art.278 alin.(6) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Un alt aspect care trebuie reținut este legat de sediul beneficiarului serviciilor prestate de societatea X SRL. Astfel, societatea Y este o companie organizată și existentă în conformitate cu legile din Gibraltar, având sediul social în Gibraltar, fiind înregistrată în Registrul Societăților comerciale cu numărul de înregistrare

Potrivit sintezei publicate pe site-ul <http://eur-lex.europa.eu> privind Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Directiva TVA – Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată) în ceea ce privește „Sfera de aplicare teritorială” se precizează că potrivit *„Tratatului (Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene) TVA nu se aplică nici în Gibraltar sau în acea parte din teritoriul Ciprului care nu se află sub controlul efectiv al guvernului Republicii Cipru. Aceste regiuni sunt considerate teritorii terțe”.*

De asemenea, potrivit anexei XIV din Regulamentul (CE) nr.612/2009 din 7 iulie

2009 de stabilire a normelor comune de aplicare a sistemului de restituiri la export pentru produsele agricole (reformare), publicat în Jurnalul Oficial nr.L 186 din 17 iulie 2009, **Gibraltar figurează în lista țărilor și teritoriilor terțe.**

Directiva 2006/112/CE nu conține prevederi referitoare la aplicarea teritorială a TVA în Gibraltar, singurele informații referitoare la acest teritoriu fiind cele menționate mai sus.

Prin urmare, deși este parte a Uniunii Europene conform Tratatului de aderare a Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord la Uniunea Europeană, Gibraltarul nu face parte nici din teritoriul vamal al Comunității și nici din teritoriul comunitar din punct de vedere al aplicării taxei pe valoarea adăugată, fiind considerat un teritoriu terț.

Astfel, locul serviciilor de transport de bunuri efectuate în România și al serviciilor constând în activități accesorii transportului prestate pe teritoriul României de societatea X SRL către beneficiarul Y (persoană impozabilă stabilită în Gibraltar) se considera a fi în România potrivit prevederilor art.278 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.22 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar prestatorul trebuie să emită facturi cu TVA.

În același sens s-a pronunțat și Ministerul Finanțelor Publice - Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale într-o speță similară potrivit căreia locul serviciilor de transport de bunuri efectuate în România și a serviciilor constând în activități accesorii transportului prestate pe teritoriul României către beneficiarul persoană impozabilă stabilită în Gibraltar este considerat a fi România.

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că societatea X SRL **nu a adus nicio dovadă de natură să combată constatările inspecției fiscale** cu privire la reîncadrarea tranzacțiilor derulate cu Y, motiv pentru care societatea contestatoare avea obligația emiterii facturilor cu TVA, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

2. Referitor la suma de lei aferentă prestațiilor efectuate către persoane impozabile stabilite în România pentru care nu a fost făcută dovada că sunt aferente exporturilor

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat corect la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii pentru care contribuabilul nu a făcut dovada că sunt aferente exporturilor.

În fapt, în perioada martie-iunie 2018 societatea X SRL a prestat servicii de curierat și intermediere curierat pentru un număr de 12 societăți comerciale din România. Dintre acestea numai pentru 2 (două) societăți comerciale au existat documente (declarații vamale de export) privind ieșirea din Comunitatea Europeană a bunurilor transportate de societatea contestatoare. Pentru celelalte societăți comerciale pentru care nu a fost făcută dovada că bunurile transportate de X SRL sunt aferente exporturilor, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL nu a colectat TVA pentru coletele considerate a fi transportate în afara spațiului comunitar, servicii prestate către clienți persoane juridice române, contrar prevederilor art.278 alin.(2) și alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.15 alin.(1) din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În drept, potrivit 278 alin.(2) și alin.(7), art.294 alin.(1) și art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 278 Locul prestării de servicii

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul

activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. [...]

(7) Prin excepție de la prevederile alin. (2), pentru serviciile de transport de bunuri efectuate în afara Uniunii Europene, când aceste servicii sunt prestate către o persoană impozabilă stabilită în România, locul prestării se consideră a fi în afara Uniunii Europene, dacă utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în afara Uniunii Europene. În aplicarea prezentului alineat, serviciile de transport de bunuri efectuate în afara Uniunii Europene sunt serviciile de transport ale cărui punct de plecare și punct de sosire se află în afara Uniunii Europene, acestea fiind considerate efectiv utilizate și exploatate în afara Uniunii Europene”

“Art. 294 - Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său;

b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui altui mijloc de transport de uz privat. Este scutită, de asemenea, și livrarea de bunuri care sunt transportate în bagajul personal al călătorilor care nu sunt stabiliți în Uniunea Europeană, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

(i) călătorul nu este stabilit în Uniunea Europeană, respectiv adresa sau domiciliul permanent nu este în interiorul Uniunii Europene. Adresa sau domiciliul permanent înseamnă locul specificat astfel în pașaport, carte de identitate sau în alt document recunoscut ca document de identitate de către Ministerul Afacerilor Interne;

(ii) bunurile sunt transportate în afara Uniunii Europene înainte de sfârșitul celei de-a treia luni ce urmează lunii în care are loc livrarea;

(iii) valoarea totală a livrării, plus TVA, este mai mare decât echivalentul în lei a 175 euro, stabilit anual prin aplicarea cursului de schimb obținut în prima zi lucrătoare din luna octombrie și valabil de la data de 1 ianuarie a anului următor;

(iv) dovada exportului se va face prin factură sau alt document care ține locul acesteia, purtând avizul biroului vamal la ieșirea din Uniunea Europeană;

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la **art. 292**, legate direct de exportul de bunuri;

(...).”

“Art. 296 Scutiri pentru intermediari

Sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la **art. 294** și **295**, cu excepția operațiunilor prevăzute la **art. 294** alin. (1) lit. f) și alin. (2), sau în legătură cu operațiunile desfășurate în afara Uniunii Europene”

coroborat cu pct.15 alin.(1) din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“15. (1) Regulile prevăzute la **art. 278** alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la **art. 278** alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la **art. 278** alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la **art. 278** alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

În speță, societatea X SRL a obținut venituri din activitatea de curierat și intermediere curierat, servicii prestate către persoane juridice române, constând în transportul coletelor în afara spațiului comunitar.

Societatea contestatoare susține că serviciile prestate sunt aferente exporturilor efectuate de persoanele impozabile către care a emis facturi, încadrându-se în prevederile art.294 și art.296 coroborat cu art.278 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerând că pentru justificarea scutirii de TVA sunt suficiente facturile emise și documentele care atestă că serviciile sunt prestate în legătură cu operațiuni scutite (codul AVB alocat fiecărui colet care poate fi folosit pentru a urmări traseul coletului).

Această susținere a contestatoarei nu poate fi reținută întrucât ignoră **fondul problemei** – acela că **nu a prezentat nicio dovadă din care să reiasă că serviciile au fost prestate în legătură cu exportul de bunuri**, în condițiile în care nu există înregistrate declarații vamale de export pe numele persoanelor impozabile către care a emis facturi.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au efectuat o constatare la fața locului la principalul client al societății contestatoare, societatea Z SRL, ce a vizat tratamentul fiscal aplicat de aceasta pentru coletele transportate de societatea contestatoare. Acțiunea a fost finalizată prin Procesul verbal nr...../08.07.2019 din care rezultă ca bunurile care au făcut obiectul serviciilor de curierat nu constituie livrări de bunuri la export.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală se menționează că organele de inspecție fiscală au solicitat informații referitoare la regimul de impozitare aplicat și de celelalte societăți partenere, respectiv tratamentul fiscal aplicat de acestea coletelor transportate de X SRL. De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat de la Ministerul Finanțelor Publice, Centrul Național pentru Informații Financiare, Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală, lista operațiunilor vamale de export realizate de clienții societății contestatoare pentru care aceasta a emis facturi fără TVA. Ca urmare a răspunsului primit, pentru societățile pentru care nu au fost înregistrate în baza de date declarații vamale de export, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată întrucât aceste operațiuni nu îndeplinesc condițiile legale pentru a putea fi încadrate în categoria exportului de bunuri.

Legislația Uniunii Europene prevede că toate mărfurile care se scot de pe teritoriul vamal al Uniunii, indiferent de destinația lor finală, să fie supuse analizei de risc și controlului vamal. Prin Normele tehnice de utilizare a Sistemului de control al exportului (aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.1194/2016) este stabilită procedura de export prin utilizarea aplicației ECS-RO. Aceste norme se aplică tuturor mărfurilor destinate a părăsi teritoriul vamal al Uniunii, fie pe baza unei declarații vamale, fie (când ieșirea din Uniune nu este reglementată) de o declarație vamală pe baza unei declarații sumare de ieșire. Utilizarea sistemului ECS-RO permite autorităților vamale să controleze ieșirea de pe teritoriul vamal al Uniunii a mărfurilor declarate la export și constituie principala modalitate de certificare a ieșirii în scopuri de TVA și a altor taxe.

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că societatea X SRL **nu a adus nicio dovadă de natură să combată constatările inspecției fiscale** cu privire la faptul că prestarea serviciilor este legată de exportul de bunuri, motiv pentru care societatea contestatoare avea obligația emiterii facturilor cu TVA, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

3. Referitor la suma de lei reprezentând TVA colectată pe motiv că societatea nu era îndreptățită să aplice sistemul TVA la încasare

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat corect la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei în care societatea nu era îndreptățită să aplice sistemul TVA la încasare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei aferentă prestărilor de servicii realizate, TVA rămasă neexigibilă la sfârșitul perioadei de raportare ca urmare a aplicării eronate de către contribuabil a sistemului „TVA la încasare” și evidențiată în decontul de TVA aferent lunii iunie 2018.

În drept, potrivit 282 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalori bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;
[...]

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316, care au sediul activității economice în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii taxabile și/sau scutite de TVA, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, conform art. 275 și 278, realizate în cursul anului calendaristic...”.

Potrivit art.316 alin.(11) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 316 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

a) dacă este declarată inactivă conform prevederilor Codului de procedură fiscală, de la data declarării ca inactivă...”.

În speță, societatea X SRL a depus Notificarea privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare (formular 097), înregistrată sub nr...../25.01.2017 fiind înscrisă în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2017.

Prin decizia nr...../21.11.2016, societatea devine inactivă începând cu data de 02.02.2017, fiind declarată de către Oficiul Național al Registrului Comerțului, ca urmare a faptului că a avut sediul social expirat.

Societatea contestatoare a avut cunoștință de faptul că a fost declarată contribuabil inactiv, fapt confirmat de cererea de reactivare înregistrată sub nr...../08.03.2017. Conform Deciziei de reactivare nr...../07.04.2017 societatea a fost reactivată începând cu data de 10.04.2017. De asemenea, în Decizia de reactivare nr...../07.04.2017 se menționează că *“în situația în care, înaintea declarării inactivității fiscale, aveți calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, după reactivare veți solicita înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit art.316 alin.(12) lit a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”*.

Astfel, în baza cererii de înregistrare în scopuri de TVA (formular 099) înregistrată sub nr...../12.04.2017 a fost emisă Decizia privind înregistrarea în scopuri de TVA prin care societatea X SRL redevine plătitoare de TVA începând cu data de 26.05.2017.

Având în vedere cele prezentate se reține că societatea X SRL nu putea fi înregistrată în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2017.

Mai mult, societatea contestatoare nu poate invoca faptul că nu ar avea cunoștință de faptul că nu este înscrisă în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare întrucât verificarea persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare și validarea codului de TVA se realizează prin căutarea în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare publicat de Agenția Națională de Administrare Fiscală pe adresa <https://www.anaf.ro/Încasare TVA/>.

Motivarea societății contestatoare cu privire la comunicarea Deciziei de îndreptare a erorilor materiale privind înregistrarea/radierea în/din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare este neîntemeiată deoarece potrivit Ordinului președintelui ANAF nr.2899/2017 privind modificarea Ordinului președintelui ANAF nr.2012/2016 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare:

“6. În ipoteza în care, la data constatării erorii, persoana impozabilă înregistrată, din eroare, în scopuri de TVA este înscrisă în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, compartimentul de specialitate aplică procedura de radiere, din oficiu, din acest registru ca urmare a îndreptării erorii”.

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că societatea X SRL nu putea fi înregistrată în Registrul contribuabililor care aplică sistemul „TVA la încasare” începând cu data de 01.04.2017 întrucât la data respectivă codul de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat ca urmare a declarării drept contribuabil inactiv. Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA aferentă serviciilor prestate rămasă neexigibilă la sfârșitul perioadei de raportare întrucât societatea nu aplică sistemul „TVA la încasare”, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

4. Referitor la TVA în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra stabilirii acestei diferențe prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale, în condițiile în care societatea nu își motivează contestația prin care solicită anularea deciziei și pentru această diferență.

În fapt, prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale a fost stabilită o diferență suplimentară de TVA în sumă lei, după cum urmează:

- TVA neadmisă la deducere lei;
- TVA colectată suplimentar lei, din care:

- lei - TVA colectată aferentă facturilor încasate din care nu a fost determinată TVA exigibilă;
- (...) lei - TVA colectată declarată în plus în evidența fiscală față de cea contabilă.

Cu privire la această diferență, prin contestația formulată societatea X SRL nu aduce niciun argument în fapt sau în drept și nicio dovadă în susținerea contestației, deși solicită anularea deciziei în integralitate, deci și pentru TVA în sumă de lei.

În drept, conform art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”,

iar pct.11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

De asemenea, potrivit art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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”.

Având în vedere că societatea X SRL nu-și motivează solicitarea de anulare a deciziei de impunere cu privire TVA în sumă de ... lei, contestația urmează să fie respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la deciziile de impunere privind obligații fiscale accesorii

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile stabilite de organele fiscale de administrare, în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate diferențele suplimentare de obligații fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală pentru care s-au stabilit accesoriile contestate.

În fapt, Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice - Serviciul Evidență Analitică pe plătitor a emis și comunicat societății X SRL deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, după cum urmează:

- decizia nr...../14.02.2020 prin care au stabilit în sarcina societății dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilite prin decizia de impunere nr...../29.11.2019, operată în evidența fiscală în data de 13.12.2019;
- decizia nr...../14.02.2020 prin care au stabilit în sarcina societății penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilite prin decizia de impunere nr...../29.11.2019, operată în evidența fiscală în data de 13.12.2019.

Prin contestația formulată societatea X SRL solicită anularea deciziilor nr...../14.12.2020 pentru accesoriile totale în sumă de lei.

Cu privire la emiterea Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../29.11.2019 Serviciul soluționare contestații s-a pronunțat la pct.1-4 din prezenta decizie și a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de lei.

În drept, potrivit art.154, art.156, art.165, art.173 și art.174 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 154 Scadența creanțelor fiscale

(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează".

"Art. 156 Termenele de plată

(1) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel:

a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;

b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv".

"Art. 165 Ordinea stingerii obligațiilor fiscale

(1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.

(3) În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:

a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;

d) în funcție de data primirii, în condițiile legii, a titlurilor executorii transmise de alte instituții".

"Art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

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

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8)".

”Art. 174 Dobânzi

- (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.
- (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv. Fiind o măsură accesorie ce urmează soarta principalului în virtutea principiului de drept potrivit căruia *”accesoriile urmează principalul”*, câtă vreme contribuabilii datorează obligațiile fiscale principale, aceștia datorează și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

În conformitate cu prevederile art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

- (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.
- (2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce, la cererea contribuabilului/plătitorului, cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:
- a)** se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1);
- b)** sunt eșalonate la plată, în condițiile legii. În acest caz, reducerea se acordă la finalizarea eșalonării la plată.
- (...)
- (8) Despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin. (1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin. (6) sau (7), se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală. Prevederile art. 130 alin. (5) și ale art. 131 alin. (2) sunt aplicabile în mod corespunzător.
- (...)
- (10) Procedura de aplicare a prezentului articol se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F”.

Din prevederile legale menționate se reține faptul că, în condițiile în care plata obligațiilor fiscale principale stabilite prin decizia de impunere se sting prin plată sau compensare la termenul prevăzut de lege sau prin eșalonare, penalitatea de nedeclarare se reduce cu 75% la cererea contribuabilului.

Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prevede:

”CAPITOLUL I Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

(...)

3. Penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conform modelului prevăzut în anexa nr. 1. (...)”.

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

“ANEXA 2 Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice

Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale și a consecințelor fiscale, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare și/sau se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale principale în cadrul unei inspecții fiscale generale sau parțiale la persoane juridice. (...)

CAPITOLUL III Constatări fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor prezenta constatări privind următoarele aspecte:

(...)

3. Baza de impozitare

(...)

3.3. Penalitatea de nedeclarare

Despre aplicarea penalității de nedeclarare sau, după caz, despre neaplicarea acestuia se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală, pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale, evidențiindu-se situațiile în care penalitatea se aplică numai pentru o anumită componentă a obligației fiscale principale. Se întocmește o situație care cuprinde date referitoare la obligația fiscală principală defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată și termenele scadente, în vederea calculării penalității de nedeclarare de către organul fiscal competent”.

Față de cele prezentate, se reține că la Decizia de impunere nr...../29.11.2019 este anexată “Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală”. Deoarece inspecția fiscală a stabilit TVA suplimentar pentru suma totală de lei și defalcată pe termene scadente, petenta datorează accesorii și penalități de nedeclarare, astfel:

- luna martie 2018 - suma de lei scadentă la data de 25.04.2018;
- luna aprilie 2018 - suma de lei scadentă la data de 25.05.2018;
- luna mai 2018 - suma de lei scadentă la data de 25.06.2018;
- luna iunie 2018 - suma de lei scadentă la data de 25.07.2018.

Potrivit punctului 6 “Dispozitii finale” din Decizia de impunere nr...../29.11.2019: *“La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate”*.

Potrivit art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale, la data de 14.02.2020, Serviciul Evidență pe plătitor persoane juridice din cadrul Administrației sector 4 a Finanțelor Publice a emis

Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...../14.02.2020 pentru obligațiile fiscale principale aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, prin care a stabilit în sarcina societății obligații de plată accesorii în sumă de lei reprezentând penalitate de nedeclarare.

Mai mult, societatea X SRL nu contestă modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile de întârziere sau al însumării produselor dintre baza de calcul și numărul de zile pentru care au fost calculate.

Pentru motivele invocate mai sus, în condițiile în care în sarcina societății X SRL s-au reținut ca fiind datorate debitele stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../29.11.2019, rezultă ca au fost corect și legal întocmite Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...../14.02.2020 prin care Administrația sector 4 a Finanțelor Publice a stabilit dobânzi în sumă de lei și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...../14.02.2020 prin care Administrația sector 4 a Finanțelor Publice a stabilit penalități de nedeclarare în sumă de lei și conform principiului de drept potrivit căruia *“accesoriile urmează principalul”*, societatea datorează accesoriile stabilite, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată .

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.5, art.6, art.7, art.9, art.46, art.130, art.131, art.154, art.165, art.173, art.174, art.181, art.269, art.276 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.278, art.280, art.282, art.286, art.291 și art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.14, pct.15, pct.22 și pct.23 din Normele metodologice date în aplicarea Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

1. Respinge contestația societății X SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../29.11.2019, emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr...../29.11.2019 pentru TVA în sumă de lei.

2. Respinge contestația societății X SRL formulată împotriva deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr...../14.02.2020 emise de Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice pentru dobânzi în sumă de lei și penalități de nedeclarare în sumă de lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.