

**DECIZIA nr. 257/2008**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP Sector 2, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x si nr. x asupra contestatiei formulata de **X**, cu sediul in x .

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 2 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 2, comunicata in data de **06.05.2008**, prin care organul de inspectie fiscala a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), 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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

**I.** In sustinerea contestatiei, contribuabila a prezentat urmatoarele argumente:

Constatarile organelor de inspectie fiscala sunt nelegale, intrucat contestatara, in calitate de persoana impozabila a efectuat plata TVA in vama pentru achizitii de bunuri (tesaturi) al caror beneficiar final este o persoana juridica straina dintr-un stat membru din Comunitate, asa cum reiese din declaratiile vamale de import, punand astfel in libera circulatie pe teritoriul Comunitatii aceste bunuri importate.

Faptul ca in contractul de comision nu este prevazuta obligatia achitarii TVA in vama este nerelevant, deoarece societatea pune bunurile in libera circulatie pe teritoriul Comunitatii pentru o persoana juridica straina dintr-un stat membru din Comunitatea Europeana.

Societatea invoca prevederile art. 146 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, mentionand ca poate sa deduca TVA, daca achita TVA in vama in contul altei persoane.

In concluzie, contribuabila solicita admiterea contestatiei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care AFP Sector 2 a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

**III.** Fata de constatarile organului fiscal, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

X este înregistrată la ORC sub nr. x și are CUI RO x.

Perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată este 04.06.2007 - 31.12.2007.

*1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de x lei și accesorii aferente în suma de x lei:*

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatarea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, AFP Sector 2 a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de x lei și accesorii aferente în suma de x lei.

Suma de x lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturii nr. x emisă către x.

Prin contestația formulată, nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

**In drept**, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat:

“**Art. 206** - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) **motivele de fapt și de drept**;
- d) dovezile pe care se întemeiază;
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

De asemenea, pct. 2.4 și 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

“2.4. 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.

2.5. În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt și de drept, **sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.**”

Intrucât societatea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de x lei și accesorii aferente în suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, organul de soluționare a contestației i-a

solicitat, prin adresa nr.x, confirmata de primire in data de 10.07.2008, sa se conformeze prevederilor legale.

De mentionat este faptul ca pana la data prezentei **X** nu a dat curs solicitarilor Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti.

Avand in vedere cele retinute mai sus, precum si faptul ca societatea nu a adus nici un argument referitor la **taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, rezulta ca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt si de drept, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala, republicat, drept pentru care, urmeaza a se respinge ca nemotivat acest capat de cerere al contestatiei formulate.

## ***2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei:***

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au respins corect la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele prezentate in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala, iar societatea nu a depus documente in sustinerea contestatiei, desi i s-a solicitat in mod expres acest lucru de catre organul de solutionare a contestatiei.***

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.x, societatea desfasoara activitatea de comisionar in baza contractului nr.x, incheiat cu x, in vederea realizarii de operatiuni comerciale aferente livrarilor de confectii textile pe piata intracomunitara.

In perioada verificata contribuabila a achitat TVA in vama si TVA transport in suma de totala de x lei, desi in contractul de comision nu este prevazuta aceasta obligatie, iar in evidenta fiscala nu a inregistrat nicio o operatiune de import de tesaturi.

Intrucat din documentele prezentate organelor de inspectie fiscala a rezultat ca societatea nu a efectuat importul de tesatura, astfel neavand calitatea de importator, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x a fost respinsa la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, fiind stabilita in urma inspectiei fiscale taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei (x lei - x lei).

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 128, art. 129, art. 137, art. 145, art. 146 si art. 151<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii si normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

*Codul fiscal:*

**“Art. 128 - 2)** Se consideră că o persoană impozabilă, care actionează 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:*

**“6. (2)** În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul actionează în nume propriu, dar în contul comitentului.

Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, **comitent, procedând astfel:**

**a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și;**

**b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.**

(3) Prevederile alin. (2) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (3) și (4).”

*Codul fiscal:*

“**Art. 129** - (2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii”.

*Norme metodologice:*

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

(3) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.

(4) Emiterea de către mandatar a unei facturi în numele său către cumpărător, pentru livrarea de bunuri intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 6 alin. (2)-(4). De asemenea, mandatarul devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

(5) Prevederile alin. (4) sunt aplicabile și în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii.”

*Codul fiscal:*

“**Art. 137** - (3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

e) **sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia**, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane.”

*Norme metodologice:*

“**19. (3)** În sensul art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, sumele achitate de furnizor/prestator în numele și în contul clientului reprezintă sumele achitate de o persoană, furnizorul/prestatorul, pentru facturi emise pe numele clientului. Emiterea facturii de decontare

este opțională, în funcție de cele convenite de părți în vederea recuperării sumelor achitate. 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 clientului însoțită de factura achitată în numele clientului și emisă pe numele acestuia din urmă. Furnizorul/**prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe baza facturii de decontare.** De asemenea, furnizorul/prestatorul nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri. Clientul își va deduce în condițiile legii taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său, factura de decontare fiind doar un document care se anexează facturii achitate.”

**“Art. 145 - (5) Nu sunt deductibile:**

a) **taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul clientului și care apoi se decontează acestuia**, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e).”

*Codul fiscal:*

**“Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), **să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei**, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. (...)”

**“Art. 151<sup>1</sup>. - Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării, conform prezentului titlu, este obligatia importatorului.”**

*Norme metodologice:*

**“59. (2) Orice persoană care nu este importator în scopul taxei conform alin. (1), dar deține o declarație vamală de import în care este menționată ca importator al bunurilor, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului respectiv decât în situația în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1).”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezulta că în cazul achitării TVA pentru bunurile importate are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată **persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei**, plata taxei efectuându-se de către importator sau de către altă persoană în contul său.

În cazul în care persoana nu este importator în scopul taxei, dar deține o declarație vamală de import în care este menționată ca importator al bunurilor, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului respectiv **decât în situația în care va aplica structura de comisionar**, respectiv **va refactura valoarea bunurilor importate** și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator.

Din documentația existentă la dosarul cauzei, rezulta că în data de 16.07.2007 a fost încheiat contractul de comision nr. x, între x și X având ca obiect “realizarea de operațiuni comerciale în vederea exportului de confecții dama pe piețele europene”, **pentru fiecare**

**operatiune economica, existand obligatia intocmirii unei anexe in care se va specifica in detaliu obiectul operatiunii comerciale efectuate.**

De asemenea, potrivit clauzelor contractuale, comisionarul are obligatia de a efectua contractari cu partenerii straini in nume propriu, dar in contul comitentului.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.x, societatea a achitat TVA in vama si TVA transport in suma de totala de x lei, desi in contractul de comision nu este prevazuta aceasta obligatie, iar in evidenta fiscala nu a inregistrat nicio operatiune de import de tesaturi.

Intrucat contribuabila nu a prezentat organelor de inspectie fiscala si nici nu a anexat la contestatia formulata documente din care sa rezulte ca a efectuat importul de tesatura, avand calitatea de persoana impozabila si ca este in interesul operatiunilor sale taxabile, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat, prin adresa nr. x, confirmata de primire, in data de 10.07.2008, transmiterea tuturor documentelor in baza carora a dedus TVA achitata in vama si TVA aferenta transportului, respectiv declaratii vamale de import, facturi, etc.

De mentionat este faptul ca pana la data prezentei, societatea nu a dat curs solicitarilor Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarei, cata vreme motivatiile sale nu sunt sustinute cu documente.

Invocarea dispozitiilor art. 146 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal si a faptului ca **X** poate sa deduca TVA daca achita TVA in vama in contul altei persoane, sunt nerelevante, avand in vedere ca pentru tratamentul fiscal al prestarilor de servicii in care intervin intermediarii se aplica prevederi derogatorii in materia taxei pe valoarea adaugata, **supuse unor conditionari specifice** stabilite prin Normele de aplicare a legislatiei fiscale, care disting in functie de **natura mandatului acordat intermediarului**, respectiv:

- in cazul mandatului fara reprezentare, intermediarul actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, iar din punct de vedere al taxei se considera ca acest intermediar a primit si a prestat el insusi serviciile pe care le intermediaza; intermediarul primeste de la prestator factura intocmita pe numele sau si emite factura catre beneficiar, procedura denumita din punct de vedere al TVA "structura de comisionar";

- in cazul mandatului cu reprezentare, intermediarul actioneaza in numele si in contul altei persoane, iar din punct de vedere al taxei se considera ca prestatorul presteaza serviciul direct beneficiarului efectiv, pe care-l factureaza ca atare, iar intermediarul presteaza doar un serviciu de intermediere, pe care-l factureaza mandantului care l-a insarcinat cu reprezentarea (prestatorul sau beneficiarul, dupa caz); ca exceptie de la aceasta regula, daca intermediarul primeste de la prestator factura de servicii intocmita pe numele sau si refactureaza serviciile prin emiterea unei facturi in nume propriu catre beneficiar, mandatul cu reprezentare se transforma in mandat fara reprezentare, caz in care se considera ca acest intermediar a primit si a prestat el insusi serviciile pe care le intermediaza prin aplicarea structurii de comisionar.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca societatea nu a dat curs solicitarilor organului de solutionare a contestatiei din adresa nr. x, confirmata de primire in data de 10.07.2008, de a depune documente in sustinerea cauzei (*din care sa rezulte ca are calitatea de persoana impozabila pentru importul de tesaturi, detine documente legale pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata, este in interesul operatiunilor sale taxabile*), contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente **pentru taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei** stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile

fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128, art. 129, art. 137, art. 145, art. 146 si art. 151<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii si normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 2.4 si 2.5 din Instructiunile, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 206, art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata

### **DECIDE**

1. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de **X** pentru taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

2. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **X** pentru taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2.

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