



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr.150

din ____2010

privind soluționarea contestației formulată de S.C. ____ S.R.L. oraș ____, județul Brăila, prin avocat ____, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2010

Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.____/____2010, înregistrată la direcția teritorială sub nr. ____/____2010, privind contestația formulată de S.C. ____ S.R.L. oraș lanca, județul Brăila prin avocat ____, împotriva deciziei de impunere nr.____/____2010 emisă de organul de inspecție fiscală.

S.C. ____ S.R.L. are sediul în oraș ____, str. ____, nr.____, județul Brăila, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J09/____/____, are atribuit codul fiscal ____ și este reprezentată de avocat ____ conform împuternicirii avocațiale seria BR A nr.____, depusă în original la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl reprezintă solicitarea contestatoarei de anulare în parte a deciziei de impunere nr.____/____2010, privind taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de ____ lei.

Decizia de impunere nr.____/____2010 a fost comunicată contestatoarei prin prezentarea reprezentantului legal la sediul organului de inspecție fiscală, în data de 12.03.2010, conform mențiunii de pe adresa nr.____/____2010, iar contestația a fost depusă prin poștă la data de 12.04.2010, conform ștampilei aplicate pe plic de Oficiul poștal Brăila 1, respectând astfel termenul legal prevăzut la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207(1) și art.209(1) lit.a) din O.G.nr.92/2003,

republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.____/____2010 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2010, contestatoarea solicită anularea în parte a deciziei de impunere nr.____/____2010, pentru suma de ____ lei, reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare, motivând că organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare înscrisurile prezentate.

Contestatoarea susține că obiectul contractului nr.____/____2009 este de transport mărfuri generale pe teritoriul intracomunitar, iar organul de inspecție fiscală a interpretat într-un mod total deosebit și extrapolând dispozițiile art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, considerând acest contract ca fiind unul de închiriere mijloace de transport.

În cauză, susține contestatoarea, ne aflăm în prezența unui contract de prestări servicii, astfel cum este definit de Codul comercial, ce a fost încheiat cu firma ____ SL Spania, aplicabile fiind dispozițiile art.133 alin.4 din Legea nr.571/2003, cu excepțiile prevăzute de acest alineat.

II. Prin decizia de impunere nr.____/____2010 a fost respinsă la rambursare T.V.A. în sumă de ____ lei, urmare constatării unor deficiențe.

Aceste deficiențe constau în faptul că, contestatoarea nu a înregistrat în luna septembrie 2009 în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal factura fiscală nr.____/____2009 în valoare totală de ____ lei, din care T.V.A. în sumă de ____ lei, a dedus eronat T.V.A. în sumă de ____ lei dintr-un document în copie xerox și dintr-o factură proformă, a dedus eronat T.V.A. în sumă de ____ lei din bonuri fiscale, reprezentând alte cheltuieli decât pentru combustibil, a dedus eronat T.V.A. în sumă de ____ lei din bonuri fiscale, privind achiziția de combustibil utilizat pentru autoturisme care intră în categoria limitărilor speciale a dreptului de deducere, iar în lunile decembrie 2009 și ianuarie 2010 nu a colectat T.V.A. în sumă de ____ lei, pentru un număr de 10 facturi în valoare de ____ lei, emise către ____ SL Spania, cu care are încheiat contract de prestări servicii, având ca obiect transport de mărfuri generale pe teritoriul intracomunitar(considerând că această operațiune este neimpozabilă în România), însă operațiunea în cauză, nu reprezintă în fapt o prestare de serviciu, deoarece agentul economic în calitate de furnizor oferă un mijloc de transport cu șofer, pentru efectuarea transportului de bunuri în spațiul comunitar, această operațiune fiind asimilată, de către organul de inspecție fiscală, "serviciului de închiriere", ce este impozabil în România.

Astfel, organul de inspecție fiscală consideră că au fost încălcate prevederile art.126(1) lit.a), art.128(1), art.133(1) și (2) lit.c),

art.134(3) lit.o), art.145(2) lit.a), art.145¹(1), art.150(1) lit.a), art.157(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.45(1) și (2), pct.45¹, pct.46 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât contestatoarea a înțeles să conteste doar taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de ____ lei, aferentă celor 10 facturi emise către ____ SL Spania, se va detalia doar această constatare din raportul de inspecție fiscală nr.____/____2010.

Organul de inspecție fiscală a consemnat că operațiunea de transport consemnată în aceste documente, nu reprezintă o prestare de serviciu-transport de mărfuri intracomunitar, deoarece în fapt, contestatoarea în calitate de furnizor oferă firmei din Spania în calitate de beneficiar, mijlocul de transport cu șofer, pentru efectuarea transportului de bunuri în spațiul comunitar. Furnizorul deține licența seria LTM nr.____, pentru transportul rutier public de mărfuri în trafic internațional, dar comenzile și încasarea contravalorii serviciilor de transport de bunuri sunt primite de către beneficiar de la clienții din comunitate. Transportul de bunuri este intracomunitar cu locul de plecare din alte state membre, decât România.

Din verificările efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. _____ S.R.L. nu deține documente de transport, nu ține evidența distanțelor parcurse de mijlocul de transport și nu calculează tarif de transport pe baza distanțelor parcurse, deci nu poate justifica cu documente legale prevăzute de O.M.F.P.nr.2218/2006, modificat și completat prin O.M.F.P.nr.3418/2009, precum și în O.M.F.P. nr.2222/2006, modificat și completat prin O.M.F.P. nr.3419/2009, efectuarea transportului.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a constatat că obiectul contractului încheiat între contestatoare și firma din Spania, nu constituie transport intracomunitar de bunuri, deoarece nu stabilește obligația furnizorului de a transporta o cantitate de bunuri de la locul unde se află acestea, până la locul de descărcare. Serviciile facturate reprezintă de fapt dreptul de utilizare a mijlocului de transport cu șofer, pentru efectuarea serviciilor de transport de bunuri efectuate de firma din Spania în baza contractului de transport încheiat cu clienții săi.

Până la data de 31.12.2009 conform art.133 alin.1 din Codul fiscal, pentru închirierea mijloacelor de transport locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

Serviciul de închiriere de mijloace de transport este impozabil în România, astfel că, facturile trebuiau emise de contestatoare cu T.V.A.

În conformitate cu prevederile art.126(1) coroborat cu art.133(1) și art.150(1) lit. a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările

ulterioare, contestatoarea avea obligația de a colecta T.V.A. în sumă de ____ lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ____ lei.

Începând cu 01.01.2010, conform art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ” locul de prestare al serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare, este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice”, astfel încât, aceste prevederi legale sunt aplicabile serviciilor de închiriere de mijloace de transport efectuate de contestatoare, întrucât serviciile nu pot fi încadrate în excepțiile prevăzute la art.133 alin.4 sau alin.7 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aceasta având obligația să colecteze T.V.A. în sumă de ____ lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ____ lei.

III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea poate beneficia de rambursarea T.V.A. în sumă de ____ lei, în condițiile în care nu a prezentat documente din care să rezulte că a efectuat serviciul de transport de mărfuri intracomunitar.

În fapt, urmare solicitării de rambursare a soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de ____ lei, din decontul lunii ianuarie 2010, organul de inspecție fiscală a respins la rambursare taxa în sumă de ____ lei, din care suma de ____ lei, pentru un număr de 10 facturi emise către ____ SL Spania, în baza contractului de prestări servicii având ca obiect transport de mărfuri generale pe teritoriul intracomunitar, pe motiv că operațiunea în cauză, nu reprezintă în fapt o prestare de serviciu, deoarece agentul economic în calitate de furnizor pune la dispoziția beneficiarului un mijloc de transport cu șofer, pentru efectuarea transportului de bunuri în spațiul comunitar, această operațiune fiind asimilată unui serviciu de închiriere, ce este impozabil în România.

Contestatoarea înțelege să conteste doar T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de ____ lei, motivând că organul de inspecție fiscală a interpretat într-un mod total deosebit și extrapolând dispozițiile art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și că ”ne aflăm în prezența unui contract de prestări servicii, astfel cum este definit de Codul comercial, ce a fost încheiat cu firma ____ Spania,” în cauză fiind aplicabile dispozițiile art.133 alin.4 din Legea nr.571/2003, cu excepțiile prevăzute de acest alineat.

În drept, potrivit prevederilor art.6 și art.9 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele(CMR), semnată la Geneva la 19.05.1956,

”ART. 6

1. Scrisoarea de trasură trebuie sa conțină următoarele date:
 - a) locul și data întocmirii sale;
 - b) numele și adresa expeditorului;
 - c) **numele și adresa transportatorului;**
 - d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia.
 - e) numele și adresa destinatarului;
 - f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
 - g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
 - h) greutatea brută sau cantitatea altfel exprimată a mărfii;
 - i) **cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);**
 - j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
 - k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.

.....

ART. 9

1. Scrisoarea de trasură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.”

Din aceste prevederi legale rezultă că scrisoarea de trăsură este documentul care face dovada primirii mărfii de către transportator, precum și numele acestuia.

În speță, contestatoarea nu a prezentat în susținerea contestației documentele de transport pe parcurs intracomunitar, ci doar facturile emise pe numele _____ SL Spania, în care se menționează la denumirea produselor sau serviciilor ” Prestări servicii transport conform anexă”, la acestea fiind anexate facturile transmise de firma din Spania cu suma aferentă kilometrilor efectuați de către mijlocul de transport al S.C. _____ S.R.L. oraș _____, județul Brăila.

Pentru a proba că a efectuat transport intracomunitar, contestatoarea a prezentat în susținere contractul de prestări servicii nr.____/____2009, încheiat de aceasta cu firma din Spania, în care la art.2-”Obiectul contractului” se menționează că prestatorul prestează clientului serviciul de transport mărfuri generale pe teritoriul intracomunitar.

Numai acest contract, fără a prezenta și scrisoarea de trăsură(CMR), nu poate face dovada că S.C. _____ S.R.L. este transportatorul mărfurilor pe parcurs intracomunitar.

Analizând obiectul contractului încheiat de contestatoare cu firma din Spania, organul de soluționare reține că, în fapt, aceasta nu

efectuează transport intracomunitar de bunuri deoarece prin acest act nu se stabilește obligația prestatorului de a transporta o cantitate de bunuri de la locul unde se află acestea(punctul de plecare) până la locul unde se descarcă(locul de sosire al transportului).

Din conținutul art.7 al contractului de prestări servicii nr.____/____2009, reiese că prestatorul se obligă să realizeze prestația datorată clientului și nu transportul bunurilor.

În fapt, serviciile facturate de contestatoare nu reprezintă decât dreptul de utilizare de către _____ SL Spania a mijloacelor de transport cu șofer, pentru a efectua transport intracomunitar în baza contractelor încheiate de firma din Spania cu clienții săi.

Așadar, obiectul contractului de prestări de servicii este închirierea mijloacelor de transport cu șofer și nu de transport intracomunitar de bunuri pentru a înțelege că se aplică scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Pentru a analiza dacă serviciul de închiriere prestat în anul 2009 este operațiune impozabilă în România, se rețin prevederile art.126(1), art.133(1) și art.150(1) lit. a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”Operațiuni impozabile

ART. 126

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

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România**, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

.....
Locul prestării de servicii

ART. 133

(1) **Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix** de la care serviciile sunt efectuate.

.....
ART. 150

(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) **persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile**, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b)-g);”

Din aceste prevederi legale rezultă că pentru operațiunea de închiriere mijloace de transport, locul prestării este locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix.

În speță, locul prestării este considerat a fi în România unde contestatoarea are un sediu fix și în concluzie persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este aceasta.

Pentru operațiunile de închiriere efectuate începând cu data de 01.01.2010, sunt aplicabile prevederile art.132 alin.(2) și alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”(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.”

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

.....
e) locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului, în cazul închirierii pe termen scurt a unui mijloc de transport. Prin termen scurt se înțelege posesia sau utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum 30 de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de maximum 90 de zile;”

Din aceste reglementări legale rezultă că și pentru operațiunile de închiriere efectuate în anul 2010 locul prestării este considerat a fi în România, deoarece nu se încadrează în excepția prevăzută la art.133(4) lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că mijloacele de transport au fost utilizate pe o perioadă mai mare de 30 de zile.

Astfel, motivația contestatoarei că operațiunea efectuată se încadrează în excepțiile prevăzute la art.133(4) din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru motivele reținute anterior.

Pentru motivele de fapt și de drept prezentate anterior, organul de soluționare constată aplicarea corectă a prevederilor legale de către organul de inspecție, precum și faptul că, acesta a procedat în mod legal la respingerea rambursării T.V.A. în sumă de _____ lei.

Pe cale de consecință, contestația formulată de S.C. _____ S.R.L. oraș _____, județul Brăila se privește ca neîntemeiată și urmează să fie respinsă pentru acest motiv.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. _____ S.R.L. oraș _____, județul Brăila, împotriva deciziei de impunere nr.____/____2010, prin care nu a fost acceptată la rambursare T.V.A. în sumă de _____ lei.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art.210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la Tribunalul Brăila, conform prevederilor art.218(2) din același act normativ.

DIRECTOR COORDONATOR,