

**DECIZIA NR. 229**

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice Brașov-Activitatea de Inspectie Fiscala, privind soluționarea contestației depusă de SC X.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control ale Administrației Finanțelor Publice Brașov-Activitatea de Inspectie Fiscala, în raportul de inspectie fiscală și Decizia de impunere prin care din suma solicitată la rambursare s-a respins la rambursare TVA aferentă facturilor reprezentând contravaloare transport.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 206 și 207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea pe fond a contestației formulate de către SC X.

I. SC X formulează contestație împotriva raportului de inspectie fiscală și Deciziei de impunere prin care organul fiscal a considerat ca nedeductibilă fiscal TVA, motivând că aceasta sumă nu a fost achitată în contul clientului, întrucât transportul marfii a făcut obiectul contractului fiind în sarcina SC X.

În susținerea cauzei petenta face referire la Contractul de cooperare, încheiat în anul 2004 între SC X și firma din Germania, care la pct.6.3 prevede că transportul ramelor de la SC X la firma germană va fi organizat și efectuat de către SC X. Pentru un transport se va percepe suma de ... euro care include și taxele vamale de primire și expediere a ramelor.

În susținerea cauzei petenta invocă prevederile art.128 alin.(1), (9) și (10), art.129 alin.(1), art.132 alin.(1), lit.a), art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Fata de cele prezentate petenta solicită admiterea contestației pentru TVA respins la rambursare, susținând că nu a executat o activitate în numele și în contul clientului întrucât această activitate face obiectul contractului încheiat cu clientul.

Totodată petenta, precizează faptul că facturile în speță sunt emise de transportatori către SC X în baza contractelor încheiate cu acestea, astfel că nu s-au achitat sume în numele și în contul clientului.

II. Prin Decizia de impunere organul de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Brașov-Activitatea de Inspectie Fiscala a respins la rambursare TVA având în vedere prevederile art.137 alin.(3) lit.e) și art.145 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin raportul de inspectie fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspectie fiscală au considerat că nedeductibilă fiscal TVA aferentă facturilor reprezentând contravaloare transport intracomunitar întrucât s-a constatat că petenta le refacturează beneficiarului din Germania și invocă în susținere prevederile art.137 alin.(3) lit.e) și art.145 alin.(5) lit.a) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.19

alin.(3) din HG nr. 1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.06.2007-30.06.2007.

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA din luna iunie 2007 cu opțiune de rambursare a sumei negative, înregistrat la A.F.P.Brasov.

1.Referitor la TVA aferenta facturilor fiscale reprezentand contravaloare transport international, precizam:

**Cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este de a se stabili daca SC X are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor reprezentand contravaloare transport in conditiile in care din documentele existente in copie la dosarul cauzei rezulta ca acest serviciu a fost prestat in scopul obtinerii de operatiuni taxabile.**

In fapt, in luna iunie 2007 petenta a inregistrat in evidentele contabile si a dedus taxa pe valoarea adaugata din urmatoarele facturi fiscale:

-factura emisa de SC F reprezentand contravaloare transport international Romania -Germania

-factura emisa de SC F reprezentand contravaloare transport international Romania -Germania

-factura emisa de SC T reprezentand contravaloare transport de marfa extern pe ruta Brasov- Germania

-factura emisa de SC T reprezentand contravaloare transport de marfa extern pe ruta Brasov- Germania

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturilor fiscale enumerate mai sus considerand ca sunt sume achitate in contul beneficiarului din Germania invocand in sustinere prevederile art.137 alin.(3) lit.e) si art.145 alin.(5) lit.a) Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.si pct.19 alin.(3) din HG nr. 1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In fapt, petenta a realizat produse pentru societatea din Germania in baza Contractului de cooperare.

La pct.6.3 din Contractul de cooperare se specifica faptul ca transportul ramelor de la SC X la firma din Germania va fi organizat si efectuat de catre SC X.Pretul unui transport va fi de ... euro.

Pentru realizarea transportului petenta a incheiat contracte de transport cu SC F, SC T. Transportatorii au emis facturi reprezentand contravaloare transport realizat si au transmis petentei scrisoarea de transport international CMR certificata de beneficiarul din Germania.

Astfel se constata neintemeiate sustinerile organelor de inspectie fiscala conform carora petenta a achitat sume in contul clientului.

Cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (1) si (2) coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza:

-art.145

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

-art.155 alin.(5)

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*

*f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);*

*k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

*l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

*m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*

*n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei,*

*o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;*

*p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”*

Art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

*“(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;”*

Totodata, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza :

*“(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”*

Din dispozitiile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila doar daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale unei persoane impozabile si aceasta se justifica cu factura fiscala intocmita conform prevederiloel legale.

Din analiza documentelor depuse de petenta cu adresa, urmare a adresei D.G.F.P.Brasov, Biroul de Solutionare a Contestatiilor, se retin urmatoarele:

-facturile reprezentand contravaloare transport intracomunitar emise de SC F si SC T in baza carora contribuabila a dedus taxa pe valoarea daugata, sunt intocmite in conformitate cu prevederile legale in speta.

Organele de inspectie fiscala nu au facut nicio referire cu privire la modul de intocmire a facturilor din care sa rezulte contrariul.

Facturile in baza carora a fost dedusa TVA au fost emise de transportatori catre contribuabila potrivit contractelor de transport, anexate in copie la dosarul cauzei, si anume:

Contractul de Transport incheiat intre SC X in calitate de beneficiar si SC F in calitate de transportator are ca obiect “organizarea si efectuarea de transporturi rutiere internationale cu mijloace de transport puse la dispozitie de transportator in baza comenzilor emise de beneficiar. Cursele se efectueaza TUR”.

Contractul de Transport incheiat intre SC X in calitate de beneficiar si SC T in calitate de transportator are ca obiect“organizarea si efectuarea de transporturi rutiere internationale cu mijloace de transport puse la dispozitie de transportator in baza comenzilor emise de beneficiar. Cursele se efectueaza TUR si RETUR”.

Facturile in cauza au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii, respectiv jurnalul de cumparari, decontul de TVA din luna iunie 2007, dupa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei si raportul de inspectie fiscala.

Mai mult, din documentele prezentate la dosarul cauzei rezulta ca serviciile de transport pentru care s-au emis facturile mai sus enumerate au fost prestate efectiv, transportatorul a efectuat transportul marfii de la furnizor la cumparator respectiv de la SC X catre Societatea din Germania dupa cum rezulta si din Scrisorile de transport international (CMR) anexate in copie la dosarul cauzei care la rubrica 23 “Receptia marfii” poarta semnatura si stampila firmei din Germania.

Totodata, prestatorii de servicii sunt luati in evidenta ca platitori de TVA si reprezinta persoana obligata la plata taxei in temeiul prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si documentele existente in copie la dosarul cauzei rezulta ca petenta are drept de deducere a TVA aferenta facturilor fiscale reprezentand contravaloare transport intracomunitar de marfa in conditiile in care prestarea de serviciu s-a efectuat in scopul operatiunilor sale taxabile.

La dosarul cauzei se afla anexat Contractul incheiat intre SC X si societatea din Germania care la pct.6.3 prevede ca "Transportul ramelor de la SC X la firma germana va fi organizat si efectuat de catre SC X.Pretul unui transport va fi de ... euro per camion."

In Contractul se prevede in mod expres ca transportul marfii (ramelor) catre firma germana este in sarcina furnizorului respectiv SC X iar contravaloarea transportului va fi suportata de firma din Germania.

Astfel, se constata ca organul de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala in mod eronat a respins la deducere TVA aferenta facturilor reprezentand transport, in cauza nefiind aplicabile prevederile art.145 alin.(5) lit.a) coroborat cu art.137 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevad:

-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);"*

-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."*

intrucat din documentele existente la dosarul cauzei rezulta in mod clar ca prestarea de serviciu (transportul marfii) a fost efectuata de catre SC F si SC T ,in baza contractelor incheiate cu SC X, pentru care au emis facturi reprezentand contravaloare transport pe numele SC X iar SC X a emis facturi reprezentand comision (transport) potrivit Contractului incheiat intre SC X si firma din Germania.

Pct.19 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, precizeaza:

*(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.[...].*

*În cazul în care furnizorul/prestatorul primește o factură pe numele sau pentru livrări de bunuri prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comision prevăzută la pct. 6 alin. (2) - (4), sau după caz pct. 7 alin. (1), chiar dacă nu există un contract de comision între părți.*

La pct.6 alin.(2) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza"

*(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 acționează 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.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate nu se justifică afirmația organului de control potrivit căreia SC X a efectuat o prestare de serviciu în numele clientului care apoi se decontează acestuia, întrucât după cum am precizat și mai sus facturile reprezentând contravaloare transport au fost emise de prestatori (transportatori) în numele SC X și nu către Societatea din Germania.

Mai mult, SC X a emis facturi reprezentând comision (transport) către societatea din Germania, în valoare de ... euro pentru fiecare transport efectuat, potrivit contractului încheiat.

Facturile întocmite de către SC X către societatea din Germania reprezentând contravaloare transport sunt întocmite fără TVA având în vedere faptul că beneficiarul a transmis furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală precizează faptul că a verificat valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA transmis de societatea din Germania.

De asemenea, pentru cauză în speta sunt aplicabile prevederile pct.10 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

*“(1) În sensul art. 132 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal bunurile sunt considerate a fi transportate de furnizor, de cumpărător, sau de un terț care acționează în numele și în contul unuia dintre aceștia, dacă potrivit înțelegerii dintre părțile contractante ori furnizorul ori cumpărătorul este persoana însărcinată să realizeze transportul. Terța persoană care realizează transportul în numele și în contul furnizorului sau al cumpărătorului este transportatorul, sau o altă persoană cu care furnizorul sau cumpărătorul încheie contractul de transport.”*

Potrivit prevederilor legale enunțate transportul bunurilor către cumpărător poate fi realizat fie de furnizor, de cumpărător sau de un tert care acționează în numele și în contul unuia dintre aceștia, potrivit înțelegerii dintre părțile contractante. Terța persoană care realizează transportul în numele furnizorului sau cumpărătorului încheie un contract de transport.

După cum am menționat și mai sus, potrivit contractului încheiat cu beneficiarul, obligația transportului marfii revine SC X.

În aceste condiții, în mod legal SC X a încheiat contractele de transport cu firmele de transport mai sus enumerate pentru prestarea serviciului de transport a marfii către societatea din Germania.

Având în vedere prevederile legale invocate în speta, documentele existente în copie la dosarul cauzei din care rezultă că prestarea de serviciu (transportul) a fost efectiv realizată, operațiunea a fost utilizată în scopul obținerii de operațiuni taxabile iar facturile în baza cărora a fost dedusă TVA sunt întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare, se va admite contestarea petentei pentru suma reprezentând TVA și se va anula totodată parțial Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală pentru suma reprezentând TVA respinsă la rambursare.

In drept sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(1) si (2) din O.G.nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.132, 145,146, 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.6, pct.10 si pct.19 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , art 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

#### DECIDE

Admiterea contestației formulata de SC X, inregistrata la D.G.F.P.Brasov pentru suma reprezentand TVA si anularea partiala a raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere pentru suma reprezentand TVA respinsa la rambursare.