

## DECIZIA nr.240/2011/19.03.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. ... S.R.L. din ...**, asupra contestației înregistrată sub nr.../21.03.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../11.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../11.02.2011, comunicată petentei la data de 22.02.2011, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestatia, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

**A)** Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../21.03.2011, petenta invocă următoarele:

Activitatea desfășurată de **S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș** este specifică, fiind reglementată de Legea vânătorii și a protecției fondului cinegetic nr.../2006, cu modificările și completările ulterioare.

Tarifele pentru acțiunile de vânătoare organizate și desfășurate pe fondurile cinegetice gestionate de ..., cel mai mare gestionar al fondului de vânătoare din România, sunt aprobate prin decizii care se publică în Monitorul Oficial, lista aplicabilă începând cu data de 01 august 2010 fiind anexată în copie la contestație.

Facturile emise de **S.C. ... S.R.L.** către societățile ... din Danemarca și ... din Germania au fost declarate, începând cu anul 2008, prin Declarația 390 privind livrările de bunuri intracomunitare, la pagina nr.2 din raportul de inspecție fiscală organele de control menționând că în urma informațiilor solicitate la Compartimentul Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Mureș, nu au fost constatate deficiențe cu privire la livrările declarate de societate. Doar începând cu anul 2010, serviciile prestate către firme din cadrul Uniunii Europene se declară prin Declarația 390, în exercițiile financiare 2008-2009 acestea nefăcând obiectul acestor raportări, ceea ce demonstrează că atât România cât și Germania, respectiv Danemarca, au raportat livrări, respectiv achiziții de bunuri, operațiunea fiind tratată în mod unitar.

Mai mult, achiziția bunurilor în cauză a fost declarată și de partenerii externi, reieșind că și la nivelul celorlalte state membre ale Uniunii Europene este considerată achiziție de bunuri intracomunitare.

Pentru scoaterea din țară a trofeelor se întocmește o documentație specifică (din care face parte și procesul-verbal pentru decontare în care se menționează în mod distinct rezultatele vânătorii, serviciile asigurate și alte servicii), în vederea autorizării acestei operațiuni, conform reglementărilor autorității din acest domeniu. Cu toate că și din acest document reiese fără echivoc că trofeul este un bun care părăsește teritoriul României, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de informațiile furnizate de aceste documente specifice, apreciind că este vorba despre o prestare de servicii pe teritoriul României.

În condițiile în care prin toate facturile emise de S.C. ... S.R.L. a fost facturată numai contravaloarea trofeelor rezultate în urma acțiunilor de vânatoare, iar aceste trofee au fost expediate posesorilor de drept, nu concordă cu realitatea interpretarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia acestea reprezintă servicii prestate pe teritoriul României. Mai mult, și eventualele servicii care se prestează pentru obținerea trofeului reprezintă servicii accesorii aferente acestor bunuri, care potrivit art.137 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal sunt parte componentă a livrării intracomunitare.

**B)** Față de aspectele contestate, se reține că, urmare controlului efectuat la *S.C. ... S.R.L. din ...*, în vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative de T.V.A. în cuantum de ... lei, înscrisă în Decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie 2010, înregistrat la organul fiscal sub nr.../27.01.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../11.02.2011 și Decizia de impunere nr.../11.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care sunt redate următoarele constatări:

Perioada supusă verificării este: 01.07.2007 - 31.12.2010

Din verificarea efectuată asupra documentelor puse la dispoziție cu ocazia controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada decembrie 2008 - octombrie 2010, S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș a efectuat prestări de servicii, constând în organizarea de acțiuni de vânatoare pe teritoriul României, pentru vânători străini, pentru care a emis un număr de 12 facturi (cuprinse în situația prezentată în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală), în valoare totală de ... lei, către societățile ... din Danemarca, respectiv ... din Germania, reprezentând conform specificațiilor înscrise în acestea "c/v organizare partide de vânatoare conform contract", fără a colecta T.V.A. aferentă acestora.

Conform pct.IV "Obligațiile părților" din contractele încheiate cu societățile mai sus menționate (ex. contractul nr.../02.05.2010, a cărui copie constituie anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală), S.C. ... S.R.L. are obligația de a organiza și executa conform normelor de vânatoare acțiuni de vânatoare, de a întocmi și asigura la încheierea acțiunii de vânatoare, documentele necesare decontării și scoaterii trofeelor din țară, de a asigura cazarea, masa, transportul și alte servicii, pentru vânătorii și însoțitorii acestora, de a întocmi documentele necesare pentru scoaterea din țară a trofeelor și/sau vânatului pentru fiecare vânător sau grup de vânători, de a transmite vânătorilor străini invitația necesară intrării în România.

Totodată, potrivit informațiilor furnizate de administratorul societății verificate, trofee (cap de căprioară, cap de cerb, cap de urs, etc.) provenite urmare acțiunilor de vânatoare, fiind proprietatea vânătorilor persoane fizice străine, au fost scoase din țară pe numele și de către fiecare vânător străin în parte.

Având în vedere cele mai sus prezentate, în temeiul prevederilor art.133 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului VI, pct.13, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, locul prestărilor de servicii efectuate de S.C. ... S.R.L. este în România, și în consecință că societatea avea obligația de a colecta T.V.A. pentru serviciile prestate pe teritoriul României, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) și ale art.140 din Codul fiscal, fapt pentru care, cu ocazia controlului, au stabilit în sarcina societății **T.V.A. suplimentară în sumă totală de ... lei** (... lei x 19% + ... lei x 24%).

Pentru neplata la termen a T.V.A. stabilită suplimentar cu ocazia controlului, în sumă de ... lei, au fost stabilite **majorări de întârziere/dobânzi în sumă totală de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la determinarea acestora organele de inspecție fiscală ținând cont de taxa pe valoarea adăugată de rambursat înregistrată de societate. Modul de determinare al accesoriilor este prezentat în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**În fapt**, în perioada decembrie 2008 - octombrie 2010, S.C. ... S.R.L. din ... a efectuat prestări de servicii, constând în organizarea de acțiuni de vânatoare pe teritoriul României, pentru vânători străini, în valoare totală de ... lei, pentru care a emis către societățile ... din Danemarca, respectiv ... din Germania, facturile cuprinse în situația prezentată în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală, reprezentând conform specificațiilor înscrise în acestea "c/v organizare partide de vânatoare conform contract", fără însă a colecta T.V.A. aferentă acestora.

Conform pct.IV "Obligațiile părților" din contractele încheiate cu societățile mai sus menționate (ex: contractul nr.../02.05.2010, a cărui copie constituie anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală), S.C. ... S.R.L. are obligația de a organiza și executa conform normelor de vânatoare acțiuni de vânatoare, de a întocmi și asigura la încheierea acțiunii de vânatoare, documentele necesare decontării și scoaterii trofeelor din țară, de a asigura cazarea, masa, transportul și alte servicii, pentru vânătorii și însoțitorii acestora, de a întocmi documentele necesare pentru scoaterea din țară a trofeelor și/sau vânatului pentru fiecare vânător sau grup de vânători, de a transmite vânătorilor străini invitația necesară intrării în România.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit informațiilor furnizate de administratorul societății verificate, trofee (cap de

căprioară, cap de cerb, cap de urs, etc.) provenite urmare acțiunilor de vânatoare, fiind proprietatea vânătorilor persoane fizice străine, au fost scoase din țară pe numele și de către fiecare vânător străin în parte.

Având în vedere cele mai sus prezentate, în temeiul prevederilor art.133 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului VI, pct.13, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, locul prestărilor de servicii efectuate de S.C. ... S.R.L. este în România, și în consecință că societatea avea obligația de a colecta T.V.A. pentru serviciile prestate pe teritoriul României, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) și ale art.140 din Codul fiscal, fapt pentru care, cu ocazia controlului au stabilit în sarcina societății ***T.V.A. suplimentară în sumă totală de ... lei (... lei x 19% + ... lei x 24%)***.

Pentru neplata la termen a T.V.A. stabilită suplimentar cu ocazia controlului, în sumă de ... lei, au fost stabilite ***majorări de întârziere/dobânzi în sumă totală de ... lei***, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la determinarea acestora organele de inspecție fiscală ținând cont de taxa pe valoarea adăugată de rambursat înregistrată de societate. Modul de determinare al accesoriilor este prezentat în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

**În drept**, conform prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ***"(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)".*

Potrivit art.133 "Locul prestării de servicii" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

**"(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.

(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul 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:***

*[...]*

***c) locul prestării efective, în cazul serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv serviciile prestate de organizatorii acestor activități".***

În legătură cu prevederile legale anterior citate, la pct.13, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează că "*(1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor [art. 133](#) alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. [...] Regulile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la [art. 133](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la [art. 133](#) alin. (4) - (7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la [art. 133](#) alin. (2) și (3)".*

Astfel, prin prevederile legale anterior citate legiuitorul a statuat faptul că, în cazul serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv serviciile prestate de organizatorii acestor activități, ***locul prestării este considerat a fi locul prestării efective.***

Prin urmare, serviciile în cauză, respectiv acțiunile de vânatoare, se încadrează în excepția prevăzută la art.133 alin.(4) lit.c), potrivit căreia locul prestării este considerat a fi locul prestării efective, excepție care prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).

Întrucât în speță acțiunile de vânatoare au fost organizate și desfășurate pe teritoriul României, în temeiul prevederilor legale anterior citate rezultă că, locul prestării acestor servicii este în România și în consecință că, ***din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt operațiuni impozabile în România, pentru care avea obligația colectării T.V.A., în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.***

În consecință, susținerea petentei potrivit căreia achiziția bunurilor în cauză a fost declarată și de partenerii externi, reieșind că și la nivelul celorlalte state membre ale Uniunii Europene este considerată achiziție de bunuri intracomunitare, se reține ca neîntemeiată întrucât, în speță este vorba de prestări de servicii care,

astfel cum rezultă din considerentele anterior redate, au fost prestate de S.C. ... S.R.L. din ... pe teritoriul României, fapt pentru care, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt impozabile în România.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia pentru scoaterea din țară a trofeelor se întocmește o documentație specifică (din care face parte și procesul-verbal pentru decontare în care se menționează în mod distinct rezultatele vânătorii, serviciile asigurate și alte servicii), în vederea autorizării acestei operațiuni, conform reglementărilor autorității din acest domeniu, și cu toate că din procesul-verbal pentru decontare reiese fără echivoc că trofeul este un bun care părăsește teritoriul României, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de informațiile furnizate de aceste documente specifice, se reține precizarea făcută de organele de control prin raportul de inspecție fiscală potrivit căreia, din informațiile furnizate de administratorul societății verificate rezultă că trofee (cap de căprioară, cap de cerb, cap de urs, etc.) provenite urmare acțiunilor de vânătoare, fiind proprietatea persoanelor fizice străine, au fost scoase din țară pe numele și de către fiecare vânzător străin în parte.

Prin contestația formulată petentul susține și faptul că, în condițiile în care prin toate facturile emise de S.C.... S.R.L. a fost facturată numai contravaloarea trofeelor rezultate în urma acțiunilor de vânătoare, iar aceste trofee au fost expediate posesorilor de drept, nu concordă cu realitatea interpretarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia acestea reprezintă servicii prestate pe teritoriul României.

Față de această susținere a petentei se reține că, astfel cum au menționat organele de inspecție fiscală, conform specificațiilor înscrise în facturile emise de S.C. ... S.R.L. către societățile ... din Danemarca, respectiv ... din Germania, cuprinse în situația prezentată în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală, prin acestea a fost facturată "c/v organizare partide de vânătoare conform contract", facturile nr..../22.12.2008, nr..../20.12.2009 și nr..../26.10.2010 emise către ... din Danemarca și nr..../22.10.2010 emisă către ... din Germania, fiind anexate în copie la dosarul cauzei spre exemplificare.

În susținerea contestației petenta nu depune nici un document care să dovedească faptul că prin toate facturile emise de S.C. ... S.R.L. a fost facturată numai contravaloarea trofeelor rezultate în urma acțiunilor de vânătoare și nu "c/v organizare partide de vânătoare conform contract" astfel cum au constatat organele de inspecție fiscală cu ocazia controlului. Oricum, chiar și în cazul în care în cauză ar fi fost vorba de livrări intracomunitare de bunuri, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni trebuia justificată de petentă prin prezentarea *codului valid de înregistrare în scopuri de T.V.A. atribuit beneficiarilor de către autoritățile fiscale din alt stat membru*, conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și *a documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru*, astfel cum este prevăzut la art.10 alin.(1) lit.b) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144<sup>1</sup>](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrul finanțelor publice nr.2222/2006.

Totodată, cu privire la susținerea petentei potrivit căreia și eventualele servicii care se prestează pentru obținerea trofeului reprezintă servicii accesorii aferente acestor bunuri, se reține că acestea nu pot fi încadrate la art.137 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal sunt parte componentă a livrării intracomunitare, se reține că serviciile considerate de petentă ca fiind accesorii "livrării de bunuri" nu pot fi încadrate la acest articol, potrivit căruia

*"(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:*

*b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii".* Serviciile prestate cu ocazia organizării de acțiuni de vânatoare și anume: cazarea, masa, transportul și alte servicii pentru vânători și însoțitorii acestora, întocmirea documentelor pentru scoaterea trofeelor din țară pentru fiecare vânător sau grup de vânători, nu pot fi considerate servicii care urmează trofeele, ci dimpotrivă trofeele reprezintă o consecință a acțiunii de vânatoare, respectiv acestea sunt rezultatul serviciului prestat.

Având în vedere faptul că prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente și documente justificative care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală și în consecință să conducă la o altă stare de fapt fiscală decât cea stabilită cu ocazia controlului, contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește ***taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control în sumă de ... lei.***

Ținând cont de faptul că stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația petentei urmează a fi ***respinsă ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere/dobânzile aferente, în sumă de ... lei.***

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 și art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

***Respingerea ca neîntemeiată*** a contestației formulate de ***S.C. ... S.R.L. din ...***, pentru suma totală de ***... lei***, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**