



**ROMANIA**  
**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE**  
**FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**  
**CALARASI**

**DECIZIA Nr. 5/31.01.2008**  
**privind solutionarea contestatiei depusa**  
**de SC X Calarasi**  
**înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 21221/21.09.2007**

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Administratia Finantelor Publice a Contribuabililor Mijlocii asupra contestatiei depusa de SC X cu sediul in municipiul Calarasi, B-dul. Nicolae Titulescu, Bl.C19, parter, impotriva actului administrativ fiscal -Decizia de impunere nr.42/20.08.2007 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 20.08.2007.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este competenta sa solutioneze contestatia depusa de S.C. X.

**I. Din analiza contestatiei inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.21221/21.09.2007, precum si a documentelor existente la dosarul cauzei s-a constatat ca SC X contesta urmatoarele obligatii fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.42/20.08.2007, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 20.08.2007:**

- Taxa pe valoarea adaugata	X lei
- Majorari de intarziere	<u>X lei</u>
Total sume contestate	X lei

Motivele formulate de SC X in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoare adaugata in suma de X lei exclusa de la deducere, aferenta contractului de leasing financiar nr.9013071 /26535-26536, incheiat cu Porsche Leasing Romania S.R.L. Bucuresti, contract ce are ca obiect cumpararea a doua autoturisme, SC X considera ca sunt deductibile fiscal si cheltuielile cu parcul auto propriu daca persoanele care folosesc autoturismele intocmesc foi de parcurs( documente justificative) si in situatia in care acestea nu au functii de conducere conform art.21 pct.3 lit.n din Codul fiscal care are urmatorul continut:

Art.21 (3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

n) Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificat cu documente legale.”

In concluzie, atata timp cat angajatii societatii, care folosesc autoturismele ce fac obiectul contractului de leasing financiar, intocmesc foi de parcurs, se considera ca aceste cheltuieli sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Deoarece, cheltuielile cu autoturismele ce fac obiectul contractului de leasing financiar sunt deductibile fiscal inseamna ca TVA-ul aferent facturilor de leasing in valoare de 8.838 lei nu poate fi exclus de la deducere.

Contestatoarea precizeaza ca autoturismele sunt folosite in interesul firmei, fapt ce reiese din traseele inscrise in foile de parcurs depuse la dosarul contestatiei.

2. In Decizia de Impunere nr. 42/20.08.2007 se justifica colectarea TVA-ului aferent facturilor emise catre Uniongold LTD prin aplicarea dispozitiilor art. 25 aliniat (3) din Instructiunile aprobate prin OMF nr. 2221/2006 care prevede „efectuarea de lucrari asupra bunurilor mobile corporale de catre C (SC X) in beneficiul lui B (SC Y), reprezinta o prestare de servicii ce are locul in Romania, acolo unde serviciile sunt efectiv prestare in conditiile art. 133 alin(2) lit (h) pct. 2 privind Codul fiscal pentru care s-a calculat TVA in suma de 122.761 lei". Inspectorii fiscali au trecut sub tacere faptul **ca** aceste dispozitii se aplica numai in cazul in care B (SC Y) **subcontracteaza** lucrarile beneficiarului Uniongold Ltd conform art. 23 aliniat 2 din acelasi act normativ care are urmatorul continut:

- (2) B subcontracteaza, integral sau partial, lucrarile altei persoane impozabile din SM 1. numita in continuare C "

Dupa cum se observa din continutul actului normativ mai sus mentionat SC Y (denumita B) trebuie sa **subcontracteze** lucrarile altei persoane pentru a se aplica aceste prevederi. **Deoarece, SC Y nu are nici o relatie contractuala cu S.C. X nu pot fi aplicate aceste prevederi.**

Afirmatiile inspectorilor fiscali sunt eronate atata timp cat SC X nu are nici o relatie contractuala cu SC X si beneficiarul serviciilor este Uniongold LTD.

In fapt, incepand cu ianuarie 2007 societatea X , avand capacitate productiva si logistica necesara realizarii de confectii textile, a negociat si a convenit cu SC Uniongold LTD, cu sediul in Londra, sa presteze servicii de prelucrare a materialelor textile ale acestuia in vederea realizarii de confectii in conformitate cu tiparele puse la dispozitie de catre SC UNIONGOLD LTD.

Partenerul englez Uniongold Ltd a adus la cunostinta subscrisei faptul ca in Romania este reprezentata de agentul sau SC Y, in conformitate cu clauzele contractului de Agentie nr. 07/3.01.2007, care este mandatat sa semneze in numele si in contul lui Uniongold toate inscrisurile necesare consfintirii intelegerii noastre, precum si sa faca plata contravalorii serviciilor in numele si in contul Beneficiarului Uniongold Ltd Londra, in conformitate cu dispozitiile art. 2 din contractul de Agentie care are urmatorul continut:

*"COMITENTUL se obliga sa efectueze plata serviciilor executate de catre producatorii romani si a comisionului, conform facturii emise de catre AGENT, in contul bancar indicat de catre AGENT in termen de maximum 45 zile. "*

In consecinta, Subscrisa a incheiat cu SC UNIONGOLD LTD, cu sediul in Londra, contractul de productie in lohn prin Agent nr. 41 din 03.01.2007 prin care Subscrisa se obliga, conform dispozitiilor art.2 "Obiectul contractului", sa execute confectii textile in regim lohn cu materii prime, materiale si documentatie tehnica de executie pusa la dispozitie de beneficiarul Uniongold LTD, prin AGENT, in vederea livrarii in afara Romaniei.

Activitatea prestata de Subscrisa in conformitate cu dispozitiile Contractului de prelucrare in Lohn prin Agent consta in:

- primirea de materii prime, materiale si documentatii tehnice de la beneficiarul SC UNIONGOLD LTD prin intermediul Agentului sau din

Romania, care desfasoara activitatea in contul si numele lui UNIONGOLD LTD, bunuri aflate in proprietatea lui UNIONGOLD LTD;

- efectuare de lucrari asupra bunurilor corporale aflate in proprietatea BENEFICIARULUI (clientului) UNIONGOLD LTD cu sediul in Marea Britanie, conform art.8.3 din contract, ce constau in executarea de confectii textile conform documentatiei tehnice pusa la dispozitie de UNIONGOLD LTD prin Agentul Casual Basics International.

- produsele finite realizate sunt livrate in Anglia – Londra, mentiune trecuta si in facturi, ( facturile anexate ), obligatie ce cade in sarcina Beneficiarului SC UNIONGOLD LTD prin intermediul Agentului Casual Basics International SRL conform art.7.5 din contractul de productie in lohn prin agent;

- incasarea contravalorii prestatiei se face din contul bancar deschis pe numele agentului SC Casual Basics International SRL.

Trebuie mentionat ca in conformitate cu dispozitiile art.2 din Contractul de Agentie nr.07/03.01.2007 incheiat intre SC UNIONGOLD LTD si SC Casual Basics International SRL in calitate de agent, agentul este imputernicit de catre SC UNIONGOLD LTD “ sa negocieze si sa incheie in numele si in contul sau contracte de productie”, sa efectueze in numele si contul sau receptia cantitativa si calitativa preliminara a produselor executate de producator”, iar SC UNIONGOLD LTD „se obliga sa efectueze plata serviciilor executate de catre producatorii romani si a comisionului, conform facturii emise de catre AGENT, in contul bancar indicat de catre agent”.

Analizand prevederile Contractului de Agentie mai sus mentionat observam ca sunt aplicabile dispozitiile cartii III, titlul IX, cap. I art. 1532 si urmatoarele din Cod civil prin care Agentul se obliga sa incheie acte juridice pe seama unei alte persoane in speta SC UNIONGOLD LTD. Avand in vedere acest lucru toate actele si faptele desfasurate de SC Y in calitate de Agent sunt opozabile lui SC UNIONGOLD LTD.

In consecinta, este o relatie contractuala incheiata numai cu SC UNIONGOLD LTD iar in toate documentele emise de catre subscrisa sau de catre terti, in derularea contractului de prelucrare in lohn prin agent, unde apare Agent SC Y trebuie citit SC Uniongold LTD in conformitate cu dispozitiile art. 1546 Cod Civil care are urmatorul cuprins:

*„Art. 1546. - Mandantul este indatorat a indeplini obligatiile contractate de catre mandatar in limitele puterilor date.*

*Nu este indatorat pentru tot ceea ce mandatarul ar fi facut afara din limitele puterilor sale, afara numai cand a ratificat expres sau tacit.”*

SC Y nu are nici o relatie comerciala de sine statatoare incheiata cu Subscrisa si, pe cale de consecinta, nu poate fi considerat beneficiarul serviciilor executate de SC X.

Avand in vedere faptul ca in contractul de productie in lohn livrarea catre beneficiar se face la poarta fabricii si beneficiarul SC UNIONGOLD LTD este obligat sa efectueze transportul din Romania in Anglia, toate documentele de transport au mentionat ca expeditor numele agentului si anume SC Casual Basics International SRL, care efectueaza aceasta activitate in numele si in contul lui SC UNIONGOLD LTD (se substituie acestuia). Este normal ca in CMR-urile aferente transportului produselor facturate sa apara ca expeditor SC Y, deoarece acesta, in calitatea sa de agent al lui UNIONGOLD LTD si in conformitate cu dispozitiile art.2 din contractul de Agentie nr. 7 din 3.01.2007, are obligatia sa efectueze in numele si in contul lui SC UNIONGOLD LTD receptia cantitativa si calitativa a produselor executate de catre producator.

Avand in vedere cele relatate mai sus cu certitudine beneficiarul serviciilor efectuate de S.C. X, care fac obiectul facturilor ce au facut obiectul inspectiei fiscale, este SC UNIONGOLD LTD Londra.

SC Y nu factureaza in numele sau lui SC UNIONGOLD LTD serviciile prestate de catre S.C. X.

SC Y, in calitate de agent, plateste in numele si in contul Comitentului SC Uniongold LTD lui SC X contravaloarea serviciilor prestate de catre acesta lui SC Uniongold LTD.

SC Y intocmeste o factura de decont lui SC Uniongold LTD in care este inscrisa suma din facturile emise de catre SC X in vederea efectuarii platii, la care sunt anexate originalele facturilor emise de catre subscrisa conform dispozitiilor aliniat (3) punctului 19 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 modificata.

SC Y nu inregistreaza in conturi de venituri sau de cheltuieli in contabilitatea proprie valorile inscrise in facturile emise de catre SC X.

Beneficiarul a comunicat un cod valid de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de catre Marea Britanie si anume GB 739963866.

Produsele finite realizate sunt livrate in Anglia in conformitate cu documentele de transport.

SC Y actioneaza in numele si in contul lui SC UNIONGOLD LTD.

Conform art. 133 aliniat (2) litera h) punct 2. prima liniuta din legea 571/2003 **locul livrării** pentru lucrarile asupra bunurilor mobile corporale realizate de subscrisa este in statul membru care a atribuit codul de inregistrare in scopuri de TVA, **Anglia**, pentru ca Beneficiarul SC UNIONGOLD LTD a comunicat un cod valid de inregistrare in scopuri de TVA si anume GB739963866, iar bunurile realizate au fost livrate in Anglia (nu se face mentiunea in actul normativ cine trebuie sa faca transportul ci pur si simplu ca bunurile sa fie transportate in afara Romaniei).

Avand in vedere faptul ca locul livrării este Marea Britanie inseamna ca operatiunea nu este impozabila in Romania conform art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 modificata, ceea ce conduce la emiterea facturilor fara TVA colectat.

## **II. Din continutul Deciziei de impunere nr.42/20.08.2007, al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 20.08.2007 si al documentelor anexate acestora, rezulta urmatoarele:**

Inspectia fiscala partiala asupra taxei pe valoarea adaugata si anume analiza sumei negative de taxa pe valoarea adaugata, analiza taxei pe valoarea adaugata deductibila si analiza taxei pe valoarea adaugata colectata, s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA aferent lunii mai 2007, inregistrat la AFP Contribuabili Mijlocii Calarasi sub nr.5627/25.06.2007.

Perioada supusa inspectiei fiscale partiale: 01.01.2007-31.05.2007.

Rezultatele inspectiei fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2007-31.05.2007 au fost consemnate in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 20.08.2007, in baza caruia organul fiscal a emis Decizia de impunere nr.42/20.08.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata.

1. Organul de inspectie fiscala a exclus de la deducere taxa pe valoare adaugata in suma de X lei, aferenta contractului de leasing financiar nr.9013071/26535-26536, incheiat cu Porsche Leasing Romania S.R.L. Bucuresti, contract ce are ca obiect cumpararea a doua autoturisme.

Din verificarea efectuata si conform notei explicative data de directorul societatii, doamna K, rezulta faptul ca in cadrul S.C.X. Calarasi isi desfasoara activitatea un singur cadru de conducere, doamna K -directorul societatii si administratorul acesteia, domnul (asociatul unic). Societatea detine in

patrimoniu patru autoturisme (VW PASAT,VW Touran, Skoda Octavia, Fiat Stylo) si un mijloc de transport (Ford Transporter) destinat aprovizionarii societatii;

Conform prevederilor art.145, alin.(2), lit.a) privind dreptul de deducere a TVA coroborat cu art.127, alin(1) si (2) privind persoana impozabila care desfasoara activitati economice, si cu art.21, pct.3 lit.n) din Legea nr.571/2003, republicata, privind Codul fiscal, organul de control exclude de la deducere TVA aferenta contractului de leasing financiar nr.9013071/26535-26536 , contract ce are ca obiect cumpararea a doua autoturisme. TVA exclusa la deducere este aferenta facturilor emise conform contractului de leasing financiar nr.9013071/26535-26536 in valoare totala de X lei. Pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei.

2. In perioada verificata S.C. X Calarasi a realizat venituri in suma de X lei, reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii (tip manopera) aferente Contractului de productie in lohn prin agent nr.41/03.01.2007 incheiat intre S.C. X- producator in lohn si Uniongold LTD Anglia in calitate de beneficiar prin Agent -Y, contract al carui obiect este :” executarea de confectii textile in regim lohn cu materii prime, materiale si documentatie tehnica de executie pusa la dispozitie de beneficiarul Uniongold LTD Anglia prin Agent in vederea livrarii la export”.

Conform pct. 6 din contract 'Prețul, modalitati de plata” se prevede ca: ”plata se va efectua din contul bancar al Agentului in lire sterline in cel mult 25 de zile de la livrarea marfii, prin ordin de plata si se va atasa o copie dupa CMR cu mentiunea Producator- X, care atesta ca marfa a fost livrata catre beneficiarul UNIONGOLD LTD ANGLIA.

- Intre SC Casual Basics International SRL Bucuresti si Uniongold LTD Anglia exista incheiat contractul nr 7/03.01.2007 in care:

- SC Y are calitatea de Agent si
- Uniongold LTD - calitate de Comitent.
- Conform art.2 din contract nr.07/03.01.2007– privind OBLIGATIILE COMITENTULUI: “COMITENTUL se obliga sa efectueze plata serviciilor executate de catre producatorii romani si a comisionului, conform facturii externe emise de catre AGENT in contul bancar indicat de catre AGENT in termen de maximum 45 de zile, iar conform art.3- OBLIGATIILE COMISIONARULUI (AGENTULUI) “ AGENTUL se obliga sa incaseze de la COMITENT contravaloarea serviciilor efectuate de catre producatorii romani si sa le faca plata acestora in termen de maxim 45 de zile, motiv pentru care AGENTUL va intocmi o factura catre COMITENT, in care va inscrie pe primul rind contravaloarea serviciilor executate de producatori , mentionata in factura emisa de catre acestia, iar pe rindul doi se va inscrie contravaloarea comisionului”.

S.C. X intocmeste facturi externe scutite de T.V.A. catre Uniongold LTD Anglia, considerind ca ca locul prestarii de servicii este in Anglia .

Fiecare factura emisa catre Uniongold LTD Anglia este insotita de scrisoarea de transport international (CMR), care are trecut ca expeditor Casual Basics International S.R.L.Bucuresti si ca destinatar Uniongold LTD Anglia, avind la rubrica 22 “semnatura expeditorului” semnatura si stampila SC Casual Basics International S.R.L.Bucuresti .

- De asemenea la rubrica 5 din CMR la “documente anexate “ figureaza facturi externe avind seria CBI, fiind intocmite de SC Y care cuprinde aceleasi sume facturate si de SC X, iar la rubrica 4-“locul incarcarii” figureaza Calarasi, Campulung , Giurgiu sau Oltenita;

- Plata c/val serviciilor prestate de catre SC X se incaseaza de la SC Y prin virarea valutei in contul bancar;

- Din verificarea efectuata s-a constatat faptul ca intre Y in calitate de agent si Uniongold LTD Anglia in calitate de comitent este incheiat Contractul de agentie nr.07/03.01.2007, contract ce are ca obiect “intermedierea de catre AGENT a activitatilor de executare de confectii textile in regim lohn cu materii prime, materiale si documentatie tehnica de executie, puse la dispozitie de catre COMITENT folosind mijloace de productie din Romania”.

- Din analiza celor doua contracte rezulta faptul ca S.C X Calarasi, nu a respectat clauzele contractuale prin faptul ca trebuia sa factureze contravaloarea serviciilor catre S.C. Y, servicii a caror contravaloare este inregistrata de catre S.C. Y, in factura pe care o emite catre S.C UNIONGOLD LTD –Anglia.

- Prestarile de servicii efectuate de catre SC X, sunt facturate catre UNIONGOLD LTD Anglia, dar aceleasi sume sunt facturate si de SC Y catre Uniongold LTD Anglia.

- Activitatea de intermediere efectuata de o persoana care actioneaza in numele si in contul altei persoane atunci cand intervine intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii este reglementata de prevederile art 129, alin (3), litera e) din Legea 571/2003, republicata, si prevederile pct.7 alin (3)-(5) din HG 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

Intre SC X si SC Y nu exista un contract incheiat, in schimb exista contract de productie in lohn prin Agent nr 41/03.01.2007, incheiat intre Uniongold LTD Marea Britanie, in calitate de beneficiar, prin Agent SC Y si SC X , in calitate de producator si contractul de Agentie nr.7/03.01.2007, incheiat intre SC Y si Uniongold LTD Marea Britanie, in calitate de comitent.

In concluzie organul de inspectie fiscala constata ca nu sint intrunite conditiile de scutire de taxa pe valoarea adaugata prevazute la art.143, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, deoarece locul prestarii serviciilor este in Romania, S.C X avand obligatia sa factureze aceste servicii catre Y si sa calculeze taxa pe valoarea adaugata colectata cu 19%.



S.C X se incadreaza in prevederile art.12) alin. (2) din OMF 2222/2006, care precizeaza: ”pentru exportul sau livrarile intracomunitare realizate prin comisionar (SC Y), care actioneaza in nume propriu, dar in contul unui comitent (SC X) din tara, livrarile de bunuri realizate dupa data de 01.01.2007, de catre comitenti catre comisionari nu beneficiaza de scutirea de taxa acordata in regim tranzitoriu potrivit.alin (1)’’.

- In urma celor constatate organul de inspectie fiscala a stabilit T.V.A. colectata suplimentar in suma de X lei.

In Decizia de Impunere nr.42/20.08.2007 se justifica colectarea TVA aferenta facturilor emise catre Uniongold LTD prin aplicarea dispozitiilor art.25 alin.(3) din Instructiunile aprobate prin OMF nr. 2221/2006 care prevede „efectuarea de lucrari asupra bunurilor mobile corporale de catre C (SC X) in beneficiul lui B (SC Y), reprezinta o prestare de servicii ce are locul in Romania, acolo unde serviciile sunt efectiv prestare in conditiile art. 133 alin(2) lit (h) pct.2 privind Codul fiscal pentru care s-a calculat TVA in suma de 122.761 lei.

Pentru T.V.A. stabilita suplimentar in suma de X lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei conform art.116 din O.G.nr.92/2003 republicata.

### **III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatarile organelor de control, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale, se retin urmatoarele:**

Inspectia fiscala partiala efectuata de AFPCM Calarasi a avut ca obiectiv solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu suma negativa si optiune de rambursare aferent lunii mai 2007, depus la AFPCM Calarasi sub nr.5627/25.06.2007.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2007-31.05.2007.

SC X are ca obiect principal de activitate “*Fabricarea altor articole de imbracaminte(exclusiv lenjerie de corp)*”.

Urmare controlului efectuat s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, s-a respins la rambursare suma solicitata, respectiv X lei, rezultand astfel TVA stabilita suplimentar de plata in suma de X lei.

Obiectul contestatiei il constituie taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei stabilita suplimentar impreuna cu accesoriile aferente in suma de X lei.

Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar se compune din:

- suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata exclusa de la deducere, aferenta contractului de leasing financiar nr.9013071/26535-26536, incheiat cu Porsche Leasing Romania S.R.L. Bucuresti, contract ce are ca obiect cumpararea a doua autoturisme;

- suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar, aferenta veniturilor realizate din prestari servicii, ca urmare a faptului ca locul prestarii se considera a fi in Romania.

**1. Privitor la suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata exclusa de la deducere, cauza supusa solutionarii este daca contestatoarea avea drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in baza contractului de leasing financiar avand ca obiect achizitionarea a doua autoturisme, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca autoturismele achizitionate sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.**

**In fapt**, organul de inspectie fiscala a exclus de la deducere taxa pe valoare adaugata in suma de X lei, aferenta contractului de leasing financiar nr.9013071/26535-26536, incheiat cu Porsche Leasing Romania S.R.L. Bucuresti, contract ce are ca obiect cumpararea a doua autoturisme, ca urmare a constatarii faptului ca societatea detine in patrimoniu patru autoturisme si un mijloc de transport destinat aprovizionarii, in conditiile in care pentru functii de conducere si administrare societatea are doi angajati.

Masura excluderii de la deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise conform contractului de leasing financiar nr.9013071/26535-26536 este sustinuta in drept de prevederile art.145, alin.(2), lit.a) privind dreptul de deducere a TVA coroborat cu art.127, alin(1) si (2) privind persoana impozabila care desfasoara activitati economice, si cu art.21 pct.3 lit.n) din Legea nr.571/2003, republicata, privind Codul fiscal.

**In drept**, referitor la dreptul de deducere, art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003, republicata, privind Codul fiscal, prevede:

**“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(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;”**

Din sustinerile contestatoarei si documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca cele doua autoturisme achizitionate in baza contractului de leasing financiar nr.9013071/26535-26536/30.01.2004 au fost utilizate in perioada verificata de catre angajati cu contract de munca ai societatii, efectuandu-se deplasari in interesul firmei.

Avand in vedere faptul ca organul de inspectie fiscala a analizat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii celor doua autoturisme, prevederile art.21, pct.3, lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt aplicabile in cauza deoarece fac referire la deductibilitatea limitata a cheltuielilor de functionare, intretinere si reparatii a autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere.

Prin urmare, se retine ca SC X are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta facturilor emise conform contractului de leasing financiar nr.9013071/26535 -26536/30.01.2004, in baza caruia societatea a achizitionat doua autoturisme, drept pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi admisa.

**2. Referitor la suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar, cauza supusa solutionarii este daca contestatoarea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru prestarile de servicii efectuate in baza unui contract incheiat cu un beneficiar din comunitate, prin intermediul unui agent inregistrat ca persoana impozabila in Romania, in conditiile in care agentul comisionar a actionat in numele si in contul beneficiarului din Anglia.**

**In fapt**, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata S.C. X a realizat venituri in suma de X lei, reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii (tip manopera) aferente Contractului de productie in lohn prin agent nr.41/03.01.2007 incheiat intre S.C. X- producator in lohn si Uniongold LTD Anglia in calitate de beneficiar prin Agent - Y, contract al carui obiect este : "executarea de confectii textile in regim lohn cu materii prime, materiale si documentatie tehnica de executie pusa la dispozitie de beneficiarul Uniongold LTD Anglia prin Agent in vederea livrarii la export".

Intre SC Y si Uniongold LTD Anglia exista incheiat contractul nr 7/03.01.2007 in care SC Y are calitatea de Agent si Uniongold LTD calitate de Comitent.

S.C. X intocmeste facturi externe catre Uniongold LTD Anglia, considerind ca se incadreaza in prevederile art.133, alin.(2), lit.h) pct.2 prima liniuta din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ca locul prestarii de servicii este in Anglia .

In urma analizei celor doua contracte organul de inspectie fiscala concluzioneaza faptul ca S.C X, nu a respectat clauzele contractuale prin faptul ca trebuia sa factureze contravaloarea serviciilor catre S.C. Y; servicii a caror contravaloare este inscrisa de catre S.C. Y Bucuresti, in factura pe care o emite catre S.C UNIONGOLD LTD –Anglia.

Organul de inspectie fiscala constata ca nu sint intrunite conditiile de scutire de taxa pe valoarea adaugata prevazute la art.143, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, deoarece locul prestarii serviciilor este in Romania, S.C X avand obligatia sa factureze aceste servicii catre Y si sa calculeze taxa pe valoarea adaugata colectata cu 19%, incadrandu-se in prevederile art.12) alin.(2) din OMF 2222/2006, care precizeaza: "pentru exportul sau livrarile intracomunitare realizate prin comisionar (SC Y), care actioneaza in nume propriu, dar in contul unui comitent (SC X) din tara, livrarile de bunuri realizate dupa data de 01.01.2007, de catre comitenti catre

comisionari nu beneficiaza de scutirea de taxa acordata in regim tranzitoriu potrivit alin.(1)”.

In Decizia de Impunere nr.42/20.08.2007 se justifica colectarea TVA aferenta facturilor emise catre Uniongold LTD prin aplicarea dispozitiilor art.25 alin.(3) din Instructiunile aprobate prin OMF nr. 2221/2006 conform carora, efectuarea de lucrari asupra bunurilor mobile corporale de catre C (SC X) in beneficiul lui B (SC Y), reprezinta o prestare de servicii ce are locul in Romania, acolo unde serviciile sunt efectiv prestate in conditiile art. 133 alin(2) lit (h) pct.2 privind Codul fiscal.

In urma celor constatate organul de inspectie fiscala a stabilit T.V.A. colectata suplimentar in suma de X lei.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in mod eronat organul de inspectie fiscala a considerat S.C X avea obligatia sa factureze aceste servicii catre Y. Bucuresti si sa calculeze taxa pe valoarea adaugata colectata cu 19%, incadrandu-se in prevederile art.12) alin.(2) din OMF 2222/2006, fiindu-i aplicabile dispozitiile art.25 alin.(3) din Instructiunile aprobate prin OMF nr. 2221/2006.

Conform instructiunilor aprobate prin Ordinul nr.2221/2006, prevederile art.25 sunt aplicabile in situatia prezentata la cazul cinci:

“ CAZUL CINCI: PREZENTARE

(1) O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în statul membru 2 și numită în continuare A sau contractor principal, expediază bunuri altei persoane impozabile din statul membru 1, numită în continuare B, în vederea prelucrării.

(2) B subcontractează, integral sau parțial, lucrările altei persoane impozabile din SM 1, numită în continuare C.

(3) După prelucrare, produsele prelucrate se expediază lui A în statul membru 2.

(4) A îi comunică lui B codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 2.

(5) B îi comunică lui C codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 1.”

Prin urmare, se retine ca temeiul de drept invocat de organul de inspectie fiscala nu este aplicabil in cauza, deoarece:

- contractorul UNIONGOLD LTD a comunicat codul sau valid de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de catre Marea Britanie societatii X care, a facturat serviciile prestate catre beneficiarul din Anglia, inscriind pe facturile emise codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de Marea Britanie societatii UNIONGOLD LTD;

- din documentele de transport international rezulta ca produsele prelucrate de catre SC X au fost expediate de SC Y in Anglia, la UNIONGOLD LTD;

- agentul Y nu a subcontractat lucrarile de prelucrare, a actionat in numele si in contul proprietarului bunurilor, UNIONGOLD LTD.

**In drept**, in cauza sunt aplicabile prevederile art.133, alin.(2), lit.h), pct.2, prima liniuta din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“ (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

*h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:*

*2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:*

*- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;”*

Avand in vedere prevederile art.213 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin adresa nr.24833/06.11.2007, inregistrata la ANAF sub nr.635712/08.11.2007, DGFP Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii a solicitat punctul de vedere in cauza Directiei Generale Legislatie si Proceduri Fiscale din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Prin adresa nr.630712/30.01.2008, inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.2270/30.01.2008, Directia Generala Legislatie si Proceduri Fiscale comunica opinia cu privire la situatia constatata in timpul inspectiei fiscale partiale efectuata la SC X:

<< In conformitate cu prevederile art. 133, alin.(1) si alin.(2), lit.h), pct.2, prima liniuta din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(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.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

*h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:*

*1. servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități;*

*2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:*

*- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;”*

Potrivit prevederilor art. 129 alin. (3), lit e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, reprezintă o prestare de serviciu și serviciile 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.

Conform prevederilor pct.7, alin.(3) din normele metodologice date în aplicarea art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, norme aprobate prin H.G. Nr.44/2004:

*“(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.”*

Totodată, potrivit art.133 alin.(2) lit.i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

*“(i) locul operațiunii de bază pentru serviciile de intermediere aferente acestei operațiuni, prestate de intermediari care acționează în numele și în contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu alte operațiuni decât cele prevăzute la lit. e), f) și g). Prin operațiune de bază se înțelege livrarea de bunuri, prestarea de servicii, achiziția intracomunitară sau importul de bunuri efectuate de persoana în numele și în contul căreia acționează intermediarul. Prin excepție, în cazul în care, pentru serviciile prestate, clientul a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se realizează operațiunile, se consideră că prestarea are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA.”*

In sensul prevederilor legale mai sus mentionate si a documentatiei anexata la adresa dvs., respectiv *contractul de productie in lohn* prin agent nr. 41/03.01.2007, *incheiat intre S.C. X. si UNIONGOLD Ltd. prin agent S.C. Y.*, rezulta ca S.C. X a emis corect factura de prestari servicii de prelucrare catre UNIONGOLD Ltd. nr.2007002/ 12.01.2007, pe care a inregistrat codul de inregistrare in scopuri de TVA comunicat de UNIONGOLD Ltd., cod emis de un stat membru UE, Anglia, in conditiile in care, conform contractului de agentie nr.07/03.01.2007, S.C. Y. a actionat in numele si in contul firmei UNIONGOLD Ltd..

Din documentul de transport international CMR rezulta ca *produsele prelucrate in lohn* de catre S.C. X *au fost expediate* de catre S.C. Y in Anglia, la UNIONGOLD Ltd., *parasind teritoriul Romaniei.*

Avand in vedere cele mentionate mai sus, opinam ca serviciile de manopera prestate de S.C. X. in favoarea UNIONGOLD Ltd. nu sunt taxabile in Romania, **intrucat locul prestarii nu este in Romania ci in Anglia unde se considera ca sunt prestate serviciile in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 prima liniuta din Codul fiscal.>>**

Astfel, pentru serviciile prestate de societatea comerciala contestatoare se aplica prevederile art. art.133, alin.(2), lit.h), pct.2, prima liniuta din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca operatiunea nu este impozabila in Romania, ci in Marea Britanie, unde se considera ca sunt prestate serviciile.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se va admite contestatia formulata de SC X pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei colectata suplimentar in mod eronat.

3. Cu privire la majorarile de intarziere in suma de X lei, cauza supusa solutionarii este daca SC X datoreaza aceste obligatii fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a retinut ca societatea nu datoreaza debitul stabilit suplimentar.

In fapt, pentru T.V.A. stabilita suplimentar in suma de X lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei conform art.116 din O.G.nr.92/2003, republicata.

In drept, referitor la majorarile de intarziere, art.119 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

Avand in vedere faptul ca majorarile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar contestatia urmeaza a fi admisa, pe cale de consecinta contestatia urmeaza a fi admisa si in ceea ce priveste majorarile de intarziere.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

### **D E C I D E:**

Admiterea contestatiei formulata de S.C. X, si anulara totala a Deciziei de impunere nr.42/20.08.2007 pentru suma totala de X lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar si majorari de intarziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta potrivit art.218 alin.(2) din Titlul IX Cap.IV din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

**DIRECTOR EXECUTIV,**