

**DECIZIA CIVILĂ NR.**

**Ședința Publică din .....**

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta recurenta D.G.F.P. Arad împotriva sentinței civile nr. ....pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr. ....în contradictoriu cu reclamanta intimata SC X SRL , având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică, se prezintă pentru pârâta recurentă consilier juridic....., pentru reclamanta intimată se prezintă avocat.....

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință după care, consilier juridic .....depune la dosar delegație pentru reprezentarea în cauză a pârâtei recurente.

Se constată că s-a depus la dosar, prin registratura instanței, întâmpinare din partea reclamantei intimate, în 2 exemplare.

Avocatul reclamantei intimate și reprezentantul pârâtei recurente arată că nu mai au alte cereri de formulat.

Nemaifiind alte cereri și nici excepții, Curtea acordă cuvântul în dezbaterea recursului.

Reprezentantul pârâtei recurente solicită admiterea recursului, modificarea sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei intimate.

Avocatul reclamantei intimate solicită respingerea recursului și menținerea ca temeinică și legală a sentinței atacate, cu cheltuieli de judecată și depune la dosar chitanța privind achitarea onorariului avocațial în sumă de .... lei.

**CURTEA**

Asupra recursului de față constată:

Prin acțiunea înregistrată la Tribunalul Arad sub nr. ....la data de....., reclamanta SC X SRL a chemat în judecată pe pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și a cerut anularea Deciziei nr....., prin care a fost respinsă contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ....și a Raportului de inspecție fiscală nr. ....cu consecința anulării atât a deciziei de impunere cât și a raportului de inspecție fiscală.

În motivarea acțiunii reclamanta a arătat că în urma inspecției fiscale efectuate la sediul societății având ca obiect verificarea TVA pentru perioada 01.06.2006-31.08.2007, finalizată prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere atacată, s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA în sumă de .....lei, pentru care s-au calculat și accesorii.

Întrucât a considerat că sunt nelegale aceste acte administrativ fiscale, le-a atacat pe calea contestației conform art. 205 Cod procedură fiscală, dar contestația a fost respinsă ca inadmisibilă cu privire la raportul de inspecție fiscală și ca neîntemeiată cu privire la decizia de impunere.

Reclamanta a considerat că era admisibilă contestația sa cu privire la raportul de inspecție fiscală, raportat la art.205 (1) Cod procedură fiscală, care prevede că se poate formula contestație atât împotriva titlului de creanță cât și împotriva oricărui act administrativ fiscal.

Cu privire la TVA suplimentară și accesorii stabilit prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, reclamanta consideră că nu datorează aceste obligații, întrucât organul fiscal a reținut o stare de fapt greșită.

În calitate sa de intermediar în raporturile cu societatea germană ....., care efectuând transport internațional de persoane - activitate scutită de TVA, afirmă reclamanta, la rândul său nu datorează TVA, activitatea pe care a desfășurat-o fiind conexă celui de transport internațional, aplicabile în cauză fiind prevederile art.143 (1) lit.g și art.1441 Cod fiscal și nu art.133 (3) lit.i Cod fiscal.

Prin întâmpinare pârâta a cerut respingerea ca neîntemeiată a acțiunii.

Pârâta a arătat că reclamanta în calitate de prestator a încheiat un contract de comision cu societatea germană .....în calitate de beneficiar, prin care reclamanta a intermediat transportul de persoane pe ruta România - Germania, transport efectuat cu autocarul aparținând societății germane, comisionul plătit reclamantei fiind de 25 % din contravaloarea biletelor vândute.

Întrucât reclamanta a intermediat transportul de persoane pe ruta România - Germania, transport care s-a efectuat pe teritoriul României cu un autovehicul, iar pe parcursul extern cu alt autovehicul, fiind emise două bilete, un bilet pentru traseul național (pasagerii s-au îmbarcat și debarcat în interiorul țării), respectiv un bilet pentru traseu internațional, potrivit art.143 (1) lit.g și art.1441 din Legea nr.571/2003 cu raportare la art.133 (2) lit.h și i din aceeași lege, cu referire la locul prestării de serviciu, pârâta consideră că reclamanta datorează TVA pentru serviciile prestate pentru transportul în interiorul țării, acesta fiind transport național și nu internațional.

Prin sentința civilă nr. ....pronunțată în dosarul nr. ....Tribunalul Arad a admis acțiunea formulată de reclamanta SC X SRL .....împotriva pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad; a anulat Decizia nr....., Decizia de impunere nr. ....și Raportul de inspecție fiscală nr..... cu privire la suma de .....lei TVA stabilită suplimentar și ..... lei majorări de întârziere aferente TVA și a obligat pârâta să plătească reclamantei cheltuieli de judecată în sumă de .....lei.

Pentru a pronunța această hotărâre prima instanță a reținut următoarele:

Reclamanta în calitate de prestator a încheiat un contract de comision cu societatea germană .....în calitate de beneficiar, prin care reclamanta intermediază transport de persoane pe ruta România - Germania, iar pentru serviciile prestate primește un comision de 25 % din contravaloarea biletelor vândute.

Organele de control fiscal au constatat că transportul de persoane s-a efectuat cu două mijloace de transport, unul pentru teritoriul României și un alt mijloc de transport pe traseul extern, fiind emise două bilete, un bilet pe traseul național (pasagerii s-au îmbarcat și debarcat în interiorul țării), respectiv un bilet pe traseul internațional.

Raportat la acest mod de derulare a transportului de persoane, orga fiscal a apreciat că pentru transporturile efectuate pe teritoriul României unde este prestat serviciul este România, iar operațiunile intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată potrivit art.143 (1) lit.g și art. 144 din Legea nr.571/2003 și pct.14 alin.2, 3, 4 din H.G. nr.44/2004.

Astfel, pentru comisionul aferent transportului de persoane pe traseu național, pentru care locul prestării serviciului este România, organele de inspecție fiscală au aplicat conform art.140 (1) din Legea nr.571/2003 cota de 19 % TVA, reprezentând un debit de .....lei, iar pentru neplata în termen a TVA stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .... lei.

Instanța de fond și-a însușit concluziile expertului contabil în sensul că reclamanta nu datorează TVA suplimentară în sumă de .....lei și majorări de întârziere de .... lei, organul fiscal făcând o aplicare greșită a legii. Deși a reținut corect în raportul de inspecție fiscală că societatea reclamantă a obținut venituri din prestări servicii constând în transport internațional de persoane, efectuat unor clienți din comunitate, care au furnizat un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, care intră în sfera de aplicare TVA conform art.126 (1) și art.129 (1) din Legea nr. 571/2003 și pentru care locul prestării de servicii nu este România și că din verificarea documentelor s-a dovedit efectuarea transportului internațional de persoane între România și alt stat membru, constatându-se că acestea sunt în conformitate cu prevederile art.7 (3) din O.M.F.P. nr.222/2006, organul fiscal de control a considerat greșit că pentru transportul de persoane efectuat pe teritoriul României, locul prestării este în România.

În baza contractului de prestări servicii nr....., reclamanta în calitate de comisionar prestator a acționat ca parte acestui contract, în numele și în contul societății germane, ea nefăcând servicii de transport și nici vânzare de bilete ci doar servicii de „găsire clienți”, rezervare bilete și încasarea contravalorii acestora.

Operațiunile de transport internațional nu sunt operațiuni impozabile în România, întrucât nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile cerute de art.126 (1) din Legea nr.571/2003, locul prestării serviciilor nefiind considerat a fi în România. Aceasta deoarece art.133 Cod fiscal la care face trimitere art.126 (1) lit.h, stabilește la art.1 o regulă generală, respectiv că Jocul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate" și o serie de derogări de la această regulă la alin.(2), în ceea ce privește locul care este considerat din punct de vedere al TVA ca fiind locul prestării de serviciu.

Astfel, în cazul de față, raportat la contractul dintre părți, operațiunea se încadrează la alin.(2) lit.i a art.133 Cod fiscal, respectiv locul prestării serviciilor este considerat a fi „locul operațiunii de bază pentru serviciile de intermediere aferente operațiunii prestate de intermediar care acționează în numele și în contul altor persoane”, reclamanta fiind un intermediar care acționează în numele și contul societății germane.

Cum .....GmbH deține un certificat de înregistrare în scopuri de TVA eliberat de autoritățile germane, pe care l-a comunicat prestatorului X GmbH pentru întocmire facturi, locul prestării serviciului de intermediere este considerat a fi Germania, în conformitate cu prevederile art.133 (2) lit.i din Legea nr.571/2003 și în consecință operațiunea de intermediere de servicii transport și rezervare bilete nu este o operațiune impozabilă în România.

Astfel nu își găsesc aplicabilitate prevederile art.143 Cod fiscal, referitoare la scutirile de TVA coroborat cu prevederile care definesc transportul național din H.G. nr.44/2004 invocată de pârâtă, care se aplică numai asupra operațiunilor impozabile în România, iar stabilind că reclamanta nu datorează TVA, instanța de fond a constatat nelegalitatea actelor administrative atacate.

Instanța de fond în temeiul art.18 din Legea nr.554/2004 a admis acțiunea și a anulat Decizia de impunere nr....., Raportul de inspecție fiscală nr..... și Decizia nr....., iar în temeiul art.274 Cod procedură civilă, a obligat pârâta să plătească reclamantei cheltuieli de judecată în sumă de lei, reprezentând onorar expert .....lei și taxa judiciară de timbru .... lei.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs în termen legal pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad solicitând modificarea sentinței recurate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei cu consecința menținerii actelor administrativ fiscale atacate.

În motivarea recursului se arată că hotărârea primei instanțe este nelegală și netemeinică câtă vreme în mod greșit a reținut că operațiunile de transport internațional nu sunt operațiuni impozabile în România, întrucât nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile cerute de art. 126 al. 1 Cod fiscal.

Se arată astfel că reclamanta în calitate de prestator a încheiat un contract de comision cu o societate germană în calitate de beneficiar prin care reclamanta intermedia transportul de persoane pe ruta România - Germania, în condițiile în care transportul se efectua pe teritoriul României cu un autovehicul, iar pe parcurs extern cu alt autovehicul, fiind emise două bilete, unul pentru traseul național, iar altul pentru traseul internațional, organele fiscale au reținut în mod corect faptul că pentru partea de transport efectuat în România se consideră că este vorba despre un transport național conform dispozițiilor cuprinse la pct. 14 al.2, 3 și 4 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și ca atare locul unde este prestat serviciul este România, motiv pentru care operațiunea intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată. În consecință, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au aplicat pentru comisionul aferent transportului de persoane pe traseu național pentru care locul prestării serviciului este România, cota de TVA de 19%, conform art. 140 al.1 Cod fiscal, rezultând un debit în sumă de .....lei.

În drept s-au invocat dispozițiile art. 304 pct. 9 și 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Cod fiscal și Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pct. 14 al.2 -4.

Prin întâmpinarea depusă la dosar intimata a solicitat respingerea recursului și menținerea hotărârii primei instanțe ca legală și temeinică. Astfel se arată că hotărârea primei instanțe este legală și temeinică și s-a reținut corect faptul că în cazul serviciilor de transport, serviciile de intermediere aferente sunt considerate a fi prestat la locul operațiunii de bază, iar prin excepție în cazul în care, pentru serviciile prestate, clientul a furnizat un cod de înregistrare în scopul 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 scopul de TVA. Acest raționament juridic a fost descris și în raportul de expertiză și a fost în mod corect reținut de către prima instanță.

Analizând hotărârea recurată, prin prisma motivelor de recurs, a probelor administrate și a dispozițiilor legale incidente, inclusiv art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Curtea reține că recursul este nefondat după cum urmează:

Prin raportul de inspecție fiscală nr. ....și decizia de impunere nr. ....emise de Administrația Finanțelor Publice Arad s-

au reținut în sarcina reclamantei obligația de plată a sumei de .....lei din care .....lei TVA și ..... lei majorări de întârziere.

Starea de fapt reținută de organele fiscale și care a generat această impunere nu a fost contestată de către reclamantă și a fost în mod corect reținută de prima instanță. Astfel reclamanta a desfășurat activități de prestări servicii în baza contractului de comision încheiat cu societatea germană ....., intermediind astfel transportul de persoane pe ruta România - Germania transportul efectuându-se cu autocare aparținând societăți germane fiind emise 2 bilete, unul pentru traseu național și unul pentru traseu internațional, iar firma germană plătiind societăți petente un comision de 25% din contravaloarea biletelor vândute.

În conformitate cu prevederile art. 143 al.1 lit. g și 144<sup>1</sup> Cod fiscal operațiunile de transport internațional de persoane precum și serviciile prestate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane (în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite) sunt prevăzute expres ca operațiuni scutite de TVA.

Instanța mai reține că art. 133 al. 1 Cod fiscal stabilește regula potrivit căreia locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate. Cu toate acestea prin derogare de la dispozițiile cuprinse la al.1, în cazul serviciilor de transport locul prestării este considerat a fi locul unde se efectuează transportul în funcție de distanțele parcurse (art. 133 al.2 lit. b Cod fiscal). Raportat la această dispoziție, normele metodologice emise, cuprind la art. 14 al. 2- 4 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, dispoziții legale privind caracterizarea transportului de persoane. Astfel potrivit art. 14 al. 2, Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 transporturile naționale de bunuri sau persoane sunt transporturile pentru care atât punctul de plecare cât și punctul de sosire se află în România și în mod firesc locul prestării serviciilor de transport național de persoane este considerat a fi în România. Transporturile internațional de persoane sunt, potrivit dispozițiilor cuprinse la al. 3, transporturile care au fie punctul de plecare , fie punctul de sosire în afara țării, fie ambele puncte situate în afara țării, dar transportul tranzitează România. În acest caz locul prestării serviciilor internaționale de transport de persoane este considerat a fi în România pentru partea din parcursul efectuat în interiorul țării denumit traseu național. Pentru transportul internațional de persoane, partea din parcursul efectuat în România este parcursul efectuat între locul de plecare și locul de sosire al transportului, în speța de față fiind vorba despre un transport care are punctul de plecare în România, locul de plecare este considerat a fi primul punct de îmbarcare al pasagerilor, iar locul de sosire este considerat a fi punctul de trecere al frontierei dinspre România în străinătate.

Această porțiune de parcurs este considerată a fi transport național așa cum rezultă din interpretarea coroborată a dispozițiilor cuprinse la art. 14 al. 2- 4 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, caz în care locul prestării serviciilor de transport este considerat a fi România. Tot astfel și în cazul serviciilor de intermediere aferente serviciului de transport, cum este cazul operațiunilor desfășurate de reclamantă, de vreme ce art. 133 al. 2 lit. i Cod fiscal stabilește faptul că locul prestării acestor servicii este considerat a fi locul operațiunii de bază rezultă că pentru partea de transport național stabilit conform art. 14 al. 3 și 4 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 locul prestării atât a serviciilor de transport cât și a serviciilor de intermediere aferente acestei operațiuni este stabilit a fi în România, sub acest aspect instanța de recurs confirmând susținerile organelor fiscale.

Cu toate acestea este de observat faptul că dispozițiile cuprinse la art. 133 al.2 lit. i Cod fiscal stabilesc o situație de excepție în cazul în care pentru serviciile prestate clientul extern a furnizat intermediarului din România un cod de înregistrare în scopul de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru (Germania), altul decât cel în care se realizează operațiunile (România) caz în care se consideră că prestarea are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopul de TVA (Germania).

Această situație de excepție a fost și cea care a determinat prima instanță să procedeze la anularea actelor administrativ fiscale întocmite în sarcina reclamantei câtă vreme din raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză a rezultat faptul că partenerul extern deține un certificat de înregistrare în scopul de TVA eliberat de autoritățile germane pe care l-a comunicat prestatorului român astfel încât locul prestării serviciului de intermediere este considerat a fi în Germania.

Curtea mai observă faptul că această situație nu a fost contestată de către recurentă nici prin obiecțiunile formulate față de concluziile raportului de expertiză și nici prin motivele de recurs, cu atât mai mult cu cât prima instanță a solicitat lămuriri de la expertul contabil în ședința publică din....., în care a fost prezent și reprezentantul recurenteii,

în consecință Curtea reține că operațiunea efectuată de reclamantă se încadrează în situație de excepție prevăzută de art. 133 al. 2 lit. i Cod fiscal, astfel încât soluția primei instanțe apare ca fiind dată aplicarea și interpretarea corectă a legii, nefiind incident motivul de modificare prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, astfel încât văzând și di part. 312 al. 1 teza a II a și art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, instanța va respinge ca neîntemeiat recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad.

În baza art. 274 și următoarele Cod procedură civilă recurenta fiind în culpă procesuală va fi obligată la plata cheltuielilor de judecată către intimată în sumă de ... lei reprezentând onorariu avocațial achitat conform chitanței nr.....

**PENTRU ACESTE MOTIVE**

**ÎN NUMELE LEGII**

**DECIDE :**

Respinge recursul declarat de recurenta D.G.F.P. Arad împotriva sentinței civile nr. ....pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr. ....în contradictoriu cu intimata SC X SRL .

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din .....

**PREȘEDINTE,  
JUDECĂTOR,**