

Ghid practic pentru serviciile de transport

Mediul de afaceri este confruntat cu o schimbare esențială în ceea ce privește modul de abordare a serviciilor, și în special a serviciilor de transport de bunuri ca urmare a transpunerii directivelor europene cunoscute sub denumirea *pachetul TVA* prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 109/2009. Această ordonanță a modificat substanțial modul de determinare a locului impozitării serviciilor. În aplicarea ordonanței au fost elaborate norme metodologice detaliate pentru a explica aplicarea acestui nou set de reguli, care au fost aprobate prin H.G nr. 1620/2009.

De-a lungul anilor, pentru stabilirea locului prestării serviciilor de transport de bunuri, s-a aplicat regula potrivit căreia locul transportului era locul unde serviciul era prestat în funcție de distanțele parcurse.

Pentru transporturile naționale de bunuri nu au existat probleme, regula fiind ușor de aplicat. În schimb, pentru transporturile internaționale, din punct de vedere teoretic, transportul era o prestare complexă al cărei loc al prestării era de multe ori dificil de determinat. Pentru a sublinia schimbările majore ale tratamentului fiscal din perspectiva TVA după 1 ianuarie 2010, este necesar să prezentăm pe scurt și modul de abordare al transporturilor până la 31 decembrie 2009.

Astfel, în cazul serviciului de transport în legătură cu un export de bunuri, numai partea din transport parcursă pe teritoriul României avea locul în România și în principiu beneficia de scutirea de TVA acordată serviciilor efectuate în legătură cu exporturile. Pentru distanțele parcurse în afara României, locul prestării nu mai era considerat a fi în România, fiind o operațiune neimpozabilă în România. Totuși, datorită dificultății de aplicare a acestei reguli, în mod curent pentru orice transport de bunuri exportate se emitea o singură factură în care nu erau menționate distanțele parcurse în România și cele parcurse în afara României. Transportatorii sau casele de expediție justificau scutirile de TVA conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006.

În mod similar se proceda pentru transportul de bunuri care erau importate în România. Astfel, transportatorii/ casele de expediție justificau scutirea de TVA cu documente din care trebuia să rezulte că transportul a fost inclus în baza de impozitare a importului.

Situația cea mai avantajoasă era cea a transporturilor de bunuri care nu tranzitau România, și care nu erau impozabile în România. De exemplu, dacă un transportator român era angajat de o companie stabilită în România să transporte bunuri din Italia în Maroc, locul prestării pentru acest transport nu era în România și, prin urmare nu era facturat cu TVA românesc.

În cazul transportului intracomunitar de bunuri existau următoarele

situații:

- Dacă o companie stabilită în România factura un transport intracomunitar de bunuri către o companie înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, locul prestării pentru serviciul de transport era în statul membru din care beneficiarul a comunicat codul de TVA. În România acest serviciu era considerat neimpozabil și ca atare, era facturat fără TVA;
- Dacă o companie nestabilită în România factura un transport intracomunitar de bunuri către o companie din România, locul prestării era în România, respectiv în statul membru din care beneficiarul serviciului comunicase un cod de TVA. Deoarece prestatorul nu era stabilit în România, beneficiarul plătea TVA prin mecanismul taxării inverse;
- Dacă o companie stabilită în România factura un transport intracomunitar de bunuri către o altă companie din România, care nu era înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, întotdeauna locul prestării era în România, datorită codului de TVA comunicat de beneficiar, dar nu era permisă aplicarea TVA de către beneficiar prin taxare inversă întrucât prestatorul era persoana obligată la plata TVA, respectiv emitea factura cu TVA.

După 1 ianuarie 2010, modul de abordare a serviciilor de transport s-a modificat esențial. Dacă se analizează cu atenție art. 133 din Codul fiscal, se observă că numai serviciilor de transport de călători li se aplică o excepție (art 133 alin.(4) din Codul fiscal), în timp ce pentru serviciile de transport de bunuri care sunt prestate către persoane impozabile, se aplică în principiu regula generală prevăzută la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal (B2B/"business-to-business"). Regula generală se aplică atunci când nu există nicio excepție care ar putea fi aplicabilă. Deși la art 133 alin.(5) din Codul fiscal este enumerat transportul de bunuri, această regulă se aplică numai atunci când transportul este realizat pentru un beneficiar persoană neimpozabilă (o persoană fizică, o instituție publică care nu este înregistrată în scopuri de TVA, orice persoană din Comunitate care nu comunică un cod valabil de TVA, orice persoană din afara Comunității pentru care nu putem dovedi că este o persoană impozabilă). Deci, regula de la art 133 alin.(5) constituie o excepție care va fi aplicată numai în situațiile menționate, în timp ce regula generală de la art 133 alin.(2) din Codul fiscal va fi aplicată în majoritatea situațiilor. Această regulă generală denumită pe scurt B2B, prevede că locul prestării serviciilor este locul unde este stabilit beneficiarul, respectiv persoana impozabilă care primește serviciile. Prin locul unde este stabilită o persoană impozabilă se înțelege locul unde aceasta are sediul activității economice, sau un sediu fix, sau în lipsa lor, domiciliul sau reședința obișnuită. Se aplică o excepție de la această regulă în cazul serviciilor de transport de bunuri efectuate în interiorul României, dacă sunt facturate către

o persoană impozabilă stabilită în afara Comunității, în această situație locul prestării fiind considerat a fi în România conform art. 133 alin. (7) din Codul fiscal.

Important de subliniat este faptul că, din perspectiva TVA, noțiunea de persoană impozabilă cuprinde pe lângă persoanele care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și orice alte entități care desfășoară operațiuni scutite de TVA conform art. 141 sau art. 152 din Codul fiscal. În plus, începând cu data de 1 ianuarie 2010, instituțiile publice care sunt înregistrate în scopuri de TVA sunt considerate persoane impozabile în scopul determinării locului prestării serviciilor conform art. 133 din Codul fiscal.

Un alt aspect foarte important îl reprezintă faptul că serviciile pentru care se aplică regula B2B, dacă sunt servicii intracomunitare, se vor declara în declarația recapitulativă, cu excepția situației în care acestea sunt scutite în statul membru în care este stabilit beneficiarul. Începând cu data de 1 ianuarie 2010, declarația recapitulativă se depune lunar, până la data de 15 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se face raportarea. Serviciile intracomunitare sunt cele prestate de:

- un prestator stabilit în România, către un beneficiar, persoană impozabilă, stabilit în alt stat membru;
- un prestator stabilit în alt stat membru, către un beneficiar, persoană impozabilă, stabilit în România.

În plus, dacă persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA realizează prestări sau achiziții intracomunitare de servicii, care nu sunt scutite de TVA în statul membru în care este stabilit beneficiarul, au obligația să solicite înregistrarea, înainte de efectuarea acestor operațiuni, conform art. 153 sau art. 153¹ din Codul fiscal.

Pentru a exemplifica modul de aplicare a regulilor privind stabilirea locului impozitării serviciilor de transport după 1 ianuarie 2010, vom analiza în cele ce urmează principalele tipuri de transporturi întâlnite în practică:

1. Servicii de transport național

- **Prestatorul și beneficiarul sunt persoane impozabile stabilite în România**

Aceste servicii sunt supuse regulii B2B prevăzută la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal și au locul prestării în România, unde este stabilit beneficiarul. Persoana obligată la plata TVA este prestatorul, conform art 150 alin.(1) din Codul fiscal, care trebuie să emită factură cu TVA, dacă nu se aplică vreo scutire. Prin urmare efectul tratamentului fiscal este același ca și cel aplicabil

înainte de 1 ianuarie 2010.

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în alt stat membru**

Dacă prestatorul este stabilit în România și prestează servicii de transport pentru care punctul de plecare și punctul de sosire se află pe teritoriul României, către clienți care sunt stabiliți în alte state membre, serviciile de transport național sunt considerate servicii intracomunitare și conform art 133 alin.(2) din Codul fiscal, nu au locul prestării în România, fiind impozabile în statul membru în care este stabilit beneficiarul. Pentru a aplica regula de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, clientul trebuie să comunice prestatorului un cod valabil de TVA din alt stat membru și o adresă a sediului activității economice sau a unui sediu fix din Comunitate, condiții care sunt menționate în normele de aplicare a Codului fiscal la pct. 13. Chiar și astfel de servicii, care la prima vedere nu par a se înscrie în sfera operațiunilor intracomunitare, devin operațiuni intracomunitare datorită faptului că sunt prestate către un beneficiar persoană impozabilă stabilit în alt stat membru. Dacă prestatorul român nu este înregistrat în scopuri de TVA, va trebui să solicite înregistrarea conform art. 153¹ din Codul fiscal înainte de realizarea unui astfel de transport. De asemenea, transportatorul va trebui să declare operațiunea în declarația recapitulativă. În decontul de TVA depus de persoanele care sunt înregistrate conform art 153 din Codul fiscal operațiunea se înscrie la rd. 3 și 3.1.

Exemplu: Un transport de la București la Brașov efectuat de o companie stabilită în România către o companie stabilită în Franța nu va fi facturat cu TVA românesc, fiind neimpozabil în România. Acest serviciu va fi înscris de prestator în decontul de TVA și în declarația recapitulativă lunară la rubrica de prestări de servicii intracomunitare. Totuși, fiind un serviciu intracomunitar, prestatorul trebuie să fie înregistrat în scopuri de TVA.

- **Prestatorul este stabilit în alt stat membru, beneficiarul este stabilit în România**

Dacă prestatorul este stabilit în alt stat membru și prestează servicii de transport pentru care punctul de plecare și punctul de sosire se află pe teritoriul României, către clienți persoane impozabile, care sunt stabiliți în România, serviciile de transport național sunt considerate achiziții intracomunitare de servicii și au locul prestării în România conform art. 133 alin.(2) din Codul fiscal, respectiv sunt impozabile la locul unde este stabilit clientul persoană impozabilă. Prestatorul nefiind stabilit în România, beneficiarul persoană impozabilă din România are obligația plății TVA pentru serviciul respectiv conform art 150 alin.(2) din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului taxării inverse dacă este înregistrat în scopuri de TVA conform

art 153 România (rd. 7,7.1,7.1.1 și 19,19.1,19.1.1 din decontul de TVA). În cazul în care clientul nu este înregistrat în scopuri de TVA, va trebui să se înregistreze conform art. 153¹ din Codul fiscal și va depune un decont special de TVA. Fiind o achiziție intracomunitară de servicii care nu este scutită de TVA există obligația declarării acestei achiziții intracomunitare în declarația recapitulativă lunară (390).

Exemplu: Un transport național de bunuri de la București la Brașov este prestat de o companie din Ungaria către o companie stabilită în România înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Acest serviciu are locul prestării în România, conform regulii B2B, respectiv este impozabil la locul unde este stabilit clientul. Întrucât prestatorul nu este stabilit în România, clientul din România, înregistrat conform art. 153, aplică taxare inversă și înscrie operațiunea în declarația recapitulativă (390).

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în afara Uniunii Europene**

Situația serviciilor de transport național de bunuri în beneficiul unor clienți care nu sunt stabiliți în Comunitatea Europeană este diferită. Pentru aceste servicii nu se aplică regula B2B prevăzută la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal. Locul prestării acestor servicii este considerat în România conform art. 133 alin. (7) din Codul fiscal.

Exemplu: Același transport de la București la Brașov, dacă ar fi facturat de o companie stabilită în România către o companie stabilită în Moldova, ar trebui facturat cu TVA românesc, deoarece locul prestării este în România. Desigur, chiar și în aceste situații nu se exclude posibilitatea aplicării unei scutiri, dacă este cazul.

- **Prestatorul este stabilit în afara Uniunii Europene, beneficiarul este stabilit în România**

Dacă prestatorul este stabilit în afara UE și prestează servicii de transport pentru care punctul de plecare și punctul de sosire se află pe teritoriul României, către clienți persoane impozabile care sunt stabiliți în România, serviciile au locul prestării în România. Beneficiarul persoană impozabilă din România are obligația plății TVA pentru un astfel de serviciu conform art 150 alin.(2) din Codul fiscal, respectiv va aplica TVA prin mecanismul taxării inverse dacă este înregistrat în scopuri de TVA în România (rd. 7 și 19 din decontul de TVA), sau, în cazul în care clientul nu este înregistrat în scopuri de TVA va depune un decont special de TVA. Această operațiune nu este o achiziție intracomunitară de servicii, prin urmare nu există obligația declarării acesteia în declarația recapitulativă lunară și nici a înregistrării clientului în scopuri de TVA, în cazul în care clientul nu este deja înregistrat.

Exemplu: Un transport național de bunuri de la București la Brașov este

prestat de o companie din Ucraina către o companie stabilită în România, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Acest serviciu are locul prestării în România, conform regulii B2B, respectiv este impozabil la locul unde este stabilit clientul. Întrucât prestatorul nu este stabilit în România, clientul din România, înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal, aplică taxare inversă.

2. Servicii de transport aferente exportului de bunuri

Până la 1 ianuarie 2010 scutirea de TVA pentru un astfel de serviciu ne interesa numai atunci când exportul de bunuri era efectuat din România, iar scutirea era aplicată de către prestator, care trebuia să o justifice cu documentele prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006. După această dată, datorită modificărilor radicale ale regulilor de stabilire a locului prestării serviciilor, prestatorii din România sunt în situația de a justifica în anumite cazuri scutirea de TVA pentru transporturile de bunuri exportate din alte state membre, sau beneficiarii sunt în situația justificării scutirii pentru un transport aferent exportului din România sau din alt stat membru.

- **Prestatorul și beneficiarul sunt persoane impozabile stabilite în România**

Locul prestării acestor servicii este în România, locul unde este stabilit beneficiarul, conform regulii B2B prevăzută la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, însă pentru astfel de servicii este aplicabilă scutirea de taxă pentru servicii legate direct de exportul de bunuri, prevăzută la art. 143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal. Prin urmare, prestatorul va trebui să justifice scutirea de TVA conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2004, modificat prin O.M.F.P. 3419/2009. De remarcat că nu există modificări ale efectelor tratamentului fiscal față de cel aplicabil înainte de 1 ianuarie 2010 pentru această situație. Această operațiune nu este o prestare de servicii intracomunitară deoarece este realizată între două persoane stabilite în România, prin urmare nu se declară în declarația recapitulativă.

Totuși, față de anii precedenți, începând cu 1 ianuarie 2010 orice transporturi aferente unui export de bunuri efectuat din orice alt stat membru dar care sunt facturate către un client român, vor avea locul în România datorită regulii B2B de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, care presupune impozitarea serviciului la locul unde este stabilit beneficiarul. Astfel, prestatorul va trebui să justifice scutirea de TVA atât pentru transporturi aferente unor exporturi pentru care punctul de plecare este România, dar și pentru exporturi care au loc din alte state membre în afara Comunității. Această situație nu a mai fost întâlnită, fiind o noutate adusă de regulile impuse de pachetul TVA.

De exemplu, dacă o firmă de transport stabilită în România va factura un transport din Grecia în China către o firmă stabilită în România, locul prestării serviciului de transport va fi în România, locul unde este stabilit beneficiarul, și prestatorul va trebui să justifice scutirea de TVA.

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în alt stat membru**

Exemplu: O companie din România prestează un serviciu de transport pentru bunuri exportate din România spre Turcia, în beneficiul unui client stabilit în Germania. Conform regulii B2B aplicată pentru acest serviciu, locul prestării este în țara unde este stabilit beneficiarul, respectiv în Germania, fiind o prestare intracomunitară de servicii. Dacă prestatorul stabilit în România va primi codul valabil de TVA al clientului său și adresa acestuia din Comunitate, va emite factura fără TVA, serviciul nefiind impozabil în România. Totuși, având în vedere ca acest serviciu este scutit de TVA în statul membru în care este stabilit beneficiarul, prestatorul nu are obligația declarării serviciului respectiv în declarația recapitulativă lunară. În decontul de TVA operațiunea se va înscrie la rd. 3 și 3.1. Desigur că este dificil pentru o companie din România să cunoască scutirile de TVA aplicate de alte state membre, motiv pentru care în normele de aplicare ale art. 156⁴ din Codul fiscal se prevede că în acest scop, se va considera că operațiunea este scutită de taxă în statul membru în care este impozabilă dacă respectiva operațiune ar fi scutită de taxă în România. În situația în care în România nu este aplicabilă o scutire de taxă, prestatorul este exonerat de obligația de a declara în declarația recapitulativă respectivul serviciu, dacă primește o confirmare oficială din partea autorității fiscale din statul membru în care operațiunea este impozabilă, din care să rezulte că în statul membru respectiv se aplică o scutire de taxă.

Prin excepție, dacă prestatorul român nu va putea face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă, respectiv nu va avea confirmarea codului valabil de TVA din alt SM al clientului și adresa sa din Comunitate, va trebui să aplice prevederile art 133 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal, practic va considera că locul prestării serviciului de transport este în România proporțional cu distanțele parcurse (la fel ca și până la 31 dec. 2009) și va putea să aplice scutirile de TVA de la art 143.

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în afara Comunității**

Exemplu: O companie din România prestează un serviciu de transport pentru bunuri exportate din România în Ucraina, în beneficiul unui client stabilit în Ucraina. Conform regulii B2B aplicată pentru acest serviciu, locul

prestării este în țara unde este stabilit beneficiarul, respectiv în Ucraina. Prestatorul stabilit în România va factura fără TVA acest serviciu care nu este impozabil în România, dacă poate face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă (conform celor prevăzute la pct. 13 din normele de aplicare a Codului fiscal Titlul VI). În decontul de TVA operațiunea se va înscrie la rd. 3.

Prin excepție, dacă prestatorul român nu va putea face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă, va trebui să aplice prevederile art 133 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal, practic va considera că locul prestării serviciului de transport este în România proporțional cu distanțele parcurse (la fel ca și până la 31 dec. 2009) și va putea să aplice scutirile de TVA de la art 143.

- **Prestatorul este stabilit în alt stat membru, beneficiarul este stabilit în România**

În aceeași sferă a transportului de bunuri exportate în afara Comunității Europene trebuie analizate situațiile în care prestatorul este o persoană impozabilă stabilită în Comunitate sau în afara Comunității, iar beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în România. Ne interesează acest aspect deoarece în ambele situații conform regulii B2B, locul prestării serviciului este considerat în România, locul unde este stabilit beneficiarul.

Dacă, de exemplu, prestatorul este o companie stabilită în Italia și efectuează în beneficiul unei companii stabilite în România un transport aferent unui export care începe din Olanda și se termină în SUA, locul prestării acestui serviciu este în România, locul unde este stabilit beneficiarul, fiind o achiziție intracomunitară de servicii datorită faptului că este facturat de un prestator stabilit în Comunitate. Totuși, acest serviciu este scutit de TVA dacă beneficiarul român poate justifica aplicarea acestei scutiri. În acest caz serviciile respective se raportează în decontul de TVA (300) la rd. 24 și 24.1. Dacă beneficiarul român nu poate justifica aplicarea acestei scutiri, operațiunea va fi considerată taxabilă și va trebui să aplice TVA prin mecanismul taxării inverse și să raporteze achiziția intracomunitară de servicii în declarația recapitulativă lunară.

- **Prestatorul este stabilit în afara Uniunii Europene, beneficiarul este stabilit în România**

Dacă, de exemplu, prestatorul este o companie stabilită în Turcia și efectuează un transport aferent unui export, care începe din România și se termină în Turcia, locul prestării acestui serviciu este în România, unde este stabilit beneficiarul. Dacă beneficiarul român nu poate justifica aplicarea scutirii de TVA atunci operațiunea va fi considerată taxabilă și va trebui să

aplice TVA prin mecanismul taxării inverse, dar nu va avea obligația să raporteze achiziția de servicii în declarația recapitulativă lunară, nefiind o achiziție intracomunitară de servicii datorită faptului că prestatorul este o persoană stabilită în afara Comunității.

3. Servicii de transport aferente importului de bunuri

Până la 1 ianuarie 2010 scutirea de TVA pentru un astfel de serviciu se aplica în situația în care importul avea loc pe teritoriul României, iar scutirea era aplicată de către prestator care trebuia să o justifice cu documentele prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006.

Începând cu data de 1 ianuarie 2010, prestatorii din România sunt în situația de a justifica în anumite cazuri scutirea de TVA pentru transporturile de bunuri aferente unor importuri de bunuri efectuate în alte state membre, sau beneficiarii sunt în situația justificării scutirii pentru transporturi aferente unor importuri efectuate în România sau în alte state membre, astfel:

- **Prestatorul și beneficiarul sunt persoane impozabile stabilite în România**

Locul prestării acestor servicii este în România, locul unde este stabilit beneficiarul, conform regulii B2B prevăzută la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, însă pentru astfel de servicii este aplicabilă scutirea de taxă pentru servicii legate direct de importul de bunuri, prevăzută la art. 143 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal. Prin urmare, prestatorul va trebui să justifice scutirea de TVA conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2004, modificat prin O.M.F.P. 3419/2009. Nu există modificări ale efectelor tratamentului fiscal față de cel aplicabil înainte de 1 ianuarie 2010 pentru această situație. Această operațiune nu este o prestare de servicii intracomunitară deoarece este realizată între două persoane stabilite în România, prin urmare nu se declară în declarația recapitulativă.

Totuși, față de anii precedenți, începând cu 1 ianuarie 2010 orice transporturi aferente unui import de bunuri efectuat în orice alt stat membru dar care sunt facturate către un client român, vor avea locul în România datorită regulii B2B de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, care presupune impozitarea serviciului la locul unde este stabilit beneficiarul. Astfel, prestatorul va trebui să justifice scutirea de TVA atât pentru transporturi aferente unor importuri pentru care punctul de sosire este România, dar și pentru importuri care au loc în alte state membre. Această situație nu a mai fost întâlnită, fiind de asemenea o noutate adusă de regulile impuse de pachetul TVA.

De exemplu, dacă o firmă de transport stabilită în România va factura un transport din SUA în Austria către o firmă stabilită în România, locul

prestării serviciului de transport va fi în România, locul unde este stabilit beneficiarul, și prestatorul va trebui să justifice scutirea de TVA.

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în alt stat membru –prestare intracomunitară de servicii**

Exemplu: O companie din România prestează în beneficiul unui client stabilit în Italia un serviciu de transport pentru bunuri importate în România din Turcia. Conform regulii B2B aplicată pentru acest serviciu, locul prestării este în țara unde este stabilit beneficiarul, respectiv în Italia, fiind o prestare intracomunitară de servicii. Prestatorul stabilit în România, dacă va primi codul valabil de TVA al clientului său și adresa acestuia din Comunitate, va factura fără TVA acest serviciu care nu este impozabil în România, dar nu are obligația declarării acestui serviciu în declarația recapitulativă lunară deoarece acest serviciu este scutit de TVA în statul membru în care este stabilit beneficiarul. În decontul de TVA operațiunea se va înscrie la rd. 3 și 3.1. Prin excepție, dacă prestatorul român nu va putea face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă, respectiv nu va avea confirmarea codului valabil de TVA din alt SM al clientului și adresa sa din Comunitate, va trebui să aplice prevederile art 133 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal. Practic va considera că locul prestării serviciului de transport este în România proporțional cu distanțele parcurse (la fel ca și până la 31 dec. 2009) și va putea să aplice scutirile de TVA de la art 143.

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în afara Comunității**

Exemplu: O companie din România prestează un serviciu de transport aferent unui import de bunuri care are loc în Polonia, în beneficiul unui client stabilit în Rusia. Conform regulii B2B aplicată pentru acest serviciu, locul prestării este în țara unde este stabilit beneficiarul, respectiv în Rusia. Prestatorul stabilit în România va factura fără TVA acest serviciu care nu este impozabil în România, dacă poate face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă (conform celor prevăzute la pct. 13 din normele de aplicare a Codului fiscal Titlul VI). În decontul de TVA operațiunea se va înscrie la rd. 3.

Prin excepție, dacă prestatorul român nu va putea face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă, va trebui să aplice prevederile art 133 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal. Practic va considera că locul prestării serviciului de transport este în România proporțional cu distanțele parcurse (la fel ca și până la 31 dec. 2009) și va putea să aplice scutirile de TVA de la art 143.

- **Prestatorul este stabilit în alt stat membru, beneficiarul este stabilit în România**

În aceeași sferă a transportului de bunuri importate în Comunitate trebuie analizate situațiile în care prestatorul este o persoană impozabilă stabilită în Comunitate, iar beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în România. Ne interesează acest aspect deoarece conform regulii B2B, locul prestării serviciului este considerat în România, locul unde este stabilit beneficiarul.

Dacă, de exemplu, prestatorul este o companie stabilită în Spania și efectuează în beneficiul unei companii stabilite în România un transport din SUA în Olanda aferent unui import în Olanda, locul prestării acestui serviciu este în România, locul unde este stabilit beneficiarul, fiind o achiziție intracomunitară de servicii datorită faptului că este facturat de un prestator stabilit în Comunitate. Totuși, acest serviciu este scutit de TVA dacă beneficiarul român poate justifica aplicarea scutirii de TVA. Dacă beneficiarul român nu poate justifica aplicarea acestei scutiri, operațiunea va fi considerată taxabilă și va trebui să aplice TVA prin mecanismul taxării inverse și să raporteze achiziția intracomunitară de servicii în declarația recapitulativă lunară.

- **Prestatorul este stabilit în afara Uniunii Europene, beneficiarul este stabilit în România**

Dacă, de exemplu, prestatorul este o companie stabilită în Elveția și efectuează un transport aferent unui import, care începe din Elveția și se termină în România, locul prestării acestui serviciu este în România, unde este stabilit beneficiarul. Dacă beneficiarul român nu poate justifica aplicarea scutirii de TVA atunci operațiunea va fi considerată taxabilă și va trebui să aplice TVA prin mecanismul taxării inverse, dar nu va avea obligația să raporteze achiziția de servicii în declarația recapitulativă lunară, nefiind o achiziție intracomunitară de servicii datorită faptului că prestatorul este o persoană stabilită în afara Comunității.

4. Servicii de transport intracomunitar de bunuri

- **Prestatorul și beneficiarul sunt persoane impozabile stabilite în România**

Aceste servicii sunt supuse regulii B2B prevăzută la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, ceea ce conduce la stabilirea în România a locului prestării pentru orice transport intracomunitar de bunuri facturat între două persoane impozabile stabilite în România. Persoana obligată la plata TVA este prestatorul care trebuie să emită factură cu TVA, dacă nu se aplică vreo scutire de taxă.

De exemplu dacă o companie din România prestează către o altă companie stabilită tot în România un transport intracomunitar de bunuri din Bulgaria în Ungaria, locul prestării este în România, iar obligația plății taxei revine prestatorului. De remarcat că nu mai are importanță faptul că beneficiarul din România are un cod de înregistrare în scopuri de TVA în alt stat membru, dacă nu are și un sediu fix în respectivul stat membru.

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în alt stat membru**

Dacă prestatorul este stabilit în România și va presta servicii de transport intracomunitar de bunuri, către persoane impozabile care sunt stabilite în alte state membre, serviciile de transport sunt considerate servicii intracomunitare și nu au locul prestării în România. Locul prestării pentru aceste servicii este considerat a fi în principiu în statul membru în care este stabilit beneficiarul. Pentru a aplica regula de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, clientul trebuie să comunice prestatorului un cod valabil de TVA din alt stat membru și o adresă a sediului activității economice sau a unui sediu fix din Comunitate. Aceste servicii se raportează de către transportatorul din România în declarația recapitulativă. Dacă prestatorul român nu este înregistrat în scopuri de TVA, va trebui să solicite înregistrarea conform art. 153¹ din Codul fiscal înainte de realizarea acestui transport intracomunitar de bunuri.

De exemplu, dacă o companie din România facturează în beneficiul unei companii stabilite în Spania un transport de bunuri de la București la Madrid, locul prestării serviciului este în Spania, locul unde este stabilit beneficiarul, prin urmare operațiunea nu este impozabilă în România din punct de vedere al TVA. Fiind un serviciu intracomunitar, acest transport se raportează de către prestator declarația recapitulativă lunară, la rd.3 și 3.1 din decontul de TVA.

Această regulă poate fi aplicată și atunci când beneficiarul este o companie care are sediul activității economice în România dar are un sediu fix în alt stat membru și este înregistrat în scopuri de TVA în acel stat membru, dacă transportul este realizat pentru respectivul sediu fix.

- **Prestatorul este stabilit în alt stat membru, beneficiarul este stabilit**

în România

Dacă prestatorul este stabilit în alt stat membru și facturează servicii de transport intracomunitar de bunuri către clienți persoane impozabile care sunt stabiliți în România, serviciile de transport sunt considerate achiziții intracomunitare de servicii și au locul prestării în România. Obligația plății taxei revine beneficiarului stabilit în România care, dacă este înregistrat în scopuri de TVA, va aplica mecanismul taxării inverse. În situația în care beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA, va trebui să solicite înregistrarea conform art. 153¹ din Codul fiscal înainte de a beneficia de acest serviciu și va depune un decont special de TVA (formularul 301). Fiind o achiziție intracomunitară de servicii, există și obligația declarării acestei operațiuni în declarația recapitulativă lunară (390).

De exemplu, dacă un transport de bunuri de la Frankfurt la Timișoara este prestat de o companie din Germania către o companie stabilită în România, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, locul prestării serviciului este considerat a fi în România, conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, serviciul fiind deci impozabil în țara în care este stabilit clientul. Întrucât prestatorul nu este stabilit în România, clientul din România, înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal, aplică taxare inversă și înscrie operațiunea în declarația recapitulativă (390).

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în afara Uniunii Europene**

În situația în care prestatori din România realizează servicii de transport intracomunitar de bunuri către beneficiari stabiliți în afara Comunității se aplică regula B2B, respectiv art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, numai dacă se face dovada că beneficiarii sunt persoane impozabile din punct de vedere al TVA, serviciile nefiind impozabile în România. Chiar dacă un astfel de transport face obiectul regulii B2B, serviciul nu se raportează în declarația recapitulativă, nefiind un serviciu intracomunitar.

De exemplu, dacă un transport de bunuri de la Giurgiu la Atena este efectuat de o companie stabilită în România către o companie stabilită în Turcia, serviciul nu este impozabil în România, dacă se face dovada că beneficiarul transportului intracomunitar este o persoană impozabilă.

Prin excepție, dacă prestatorul român nu poate face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă, va aplica prevederile art. 133 alin.(5) lit. c) din Codul fiscal, considerând că serviciul este realizat în beneficiul unei persoane neimpozabile, respectiv va impozita serviciul la locul unde începe transportul.

- **Prestatorul este stabilit în afara Uniunii Europene, beneficiarul este**

stabilit în România

Dacă prestatorul este stabilit în afara UE și va presta servicii de transport intracomunitar de bunuri către clienți persoane impozabile care sunt stabiliți în România, serviciile au locul prestării în România. Beneficiarul persoană impozabilă din România are obligația plății TVA pentru un astfel de serviciu, respectiv clientul din România va aplica TVA prin mecanismul taxării inverse dacă este înregistrat în scopuri de TVA în România, sau, în cazul în care clientul nu este înregistrat în scopuri de TVA, va depune un decont special de taxă. O astfel de operațiune nu reprezintă o achiziție intracomunitară de servicii, prin urmare nu există nici obligația raportării acestui serviciu în declarația recapitulativă și nici a înregistrării clientului în scopuri de TVA în cazul în care nu este înregistrat.

De exemplu, în cazul unui transport de bunuri de la Marsilia la Cluj prestat de o companie din Elveția către o companie stabilită în România și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, locul prestării serviciului este considerat a fi în România conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prin urmare serviciul este impozabil în România. Întrucât prestatorul nu este stabilit în România, clientul din România, înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal, aplică taxare inversă (rd. 7 și 19 din decontul de TVA) . Nefiind o achiziție intracomunitară de servicii, această operațiune nu se raportează în declarația recapitulativă. Începând cu data de 1 ianuarie 2010, transportul local de bunuri direct legat de un transport intracomunitar nu mai este asimilat transportului intracomunitar de bunuri.

5. Serviciile de transport care nu au loc în spațiul Comunitar (denumite în continuare transporturi extracomunitare)

Aceste servicii, deși numite pentru a facilita citirea textului, transporturi extracomunitare, vor fi considerate prestări și achiziții intracomunitare de servicii atâta timp cât sunt facturate între două persoane impozabile stabilite în Comunitate, în state membre diferite.

• Prestatorul și beneficiarul sunt persoane impozabile stabilite în România

Aceste servicii sunt supuse regulii B2B prevăzută la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, ceea ce conduce la stabilirea în România a locului prestării pentru orice transport extracomunitar de bunuri facturat între două persoane impozabile stabilite în România, chiar dacă transportul nu are loc în România sau în Comunitate. Persoana obligată la plata TVA este prestatorul care trebuie să emită factură cu TVA.

De exemplu dacă o companie din România prestează către o altă companie stabilită tot în România un transport de bunuri din China în Japonia, locul prestării este în România, iar obligația plății taxei revine

prestatorului.

Aceste transporturi nu beneficiază de scutiri de TVA nefiind transporturi aferente unui export sau import din teritoriul Comunității, fapt subliniat și în ordinul ministrului finanțelor nr. 2222/2006, modificat prin OMFP 3421/2009.

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în alt stat membru**

Dacă prestatorul este stabilit în România și va presta servicii de transport extracomunitar de bunuri către persoane impozabile care sunt stabilite în alte state membre, serviciile de transport sunt considerate servicii intracomunitare și nu au locul prestării în România. Locul prestării pentru aceste servicii este considerat a fi în principiu în statul membru în care este stabilit beneficiarul. Pentru a aplica regula de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, clientul trebuie să comunice prestatorului un cod valabil de TVA din alt stat membru și o adresă a sediului activității economice sau a unui sediu fix din Comunitate. Aceste servicii se raportează de către transportatorul din România în declarația recapitulativă. Dacă prestatorul român nu este înregistrat în scopuri de TVA, va trebui să solicite înregistrarea conform art. 153¹ din Codul fiscal înainte de realizarea acestui transport extracomunitar de bunuri .

De exemplu, dacă o companie din România facturează în beneficiul unei companii stabilite în Spania un transport de bunuri din Elveția în Rusia, locul prestării serviciului este în Spania, prin urmare operațiunea nu este impozabilă în România din punct de vedere al TVA. Fiind un serviciu intracomunitar, acest transport se raportează de către prestator declarația recapitulativă lunară, la rd.3 și 3.1 din decontul de TVA.

Prin excepție, dacă prestatorul român nu poate face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă, respectiv nu primește codul valabil de TVA al acestuia, va aplica prevederile art. 133 alin.(5) lit. b) din Codul fiscal, considerând că serviciul este realizat în beneficiul unei persoane neimpozabile, respectiv nu va impozita serviciul respectiv întrucât parcursul efectiv este efectuat în afara Comunității. În decontul de TVA operațiunea s-ar înregistra la rd. 3.

- **Prestatorul este stabilit în alt stat membru, beneficiarul este stabilit în România**

Dacă prestatorul este stabilit în alt stat membru și facturează servicii de transport extracomunitar de bunuri către clienți persoane impozabile care sunt stabiliți în România, serviciile de transport sunt considerate achiziții intracomunitare de servicii și au locul prestării în România. Obligația plății

taxei revine beneficiarului stabilit în România care, dacă este înregistrat în scopuri de TVA, va aplica mecanismul taxării inverse. În situația în care beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA, va trebui să solicite înregistrarea conform art. 153¹ din Codul fiscal înainte de a beneficia de acest serviciu și va depune un decont special de TVA. Fiind o achiziție intracomunitară de servicii, există și obligația declarării acestei operațiuni în declarația recapitulativă lunară (390).

De exemplu, dacă un transport de bunuri de la New York la Moscova este prestat de o companie din Germania către o companie stabilită în România, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, locul prestării serviciului este considerat a fi în România, conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, serviciul fiind deci impozabil în țara în care este stabilit clientul. Întrucât prestatorul nu este stabilit în România, clientul din România, înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal, aplică taxare inversă și înscrie operațiunea la rd. 7,7.1,7.1.1 și 19,19.1,19.1.1 din decontul de TVA și în declarația recapitulativă (390).

- **Prestatorul este stabilit în România, beneficiarul este stabilit în afara Uniunii Europene**

În situația în care prestatori din România realizează servicii de transport extracomunitar de bunuri către beneficiari stabiliți în afara Comunității se aplică regula B2B, respectiv art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, dacă se face dovada că beneficiarii sunt persoane impozabile din punct de vedere al TVA, serviciile nefiind neimpozabile în România. Chiar dacă un astfel de transport face obiectul regulii B2B, serviciul nu se raportează în declarația recapitulativă, nefiind un serviciu intracomunitar.

De exemplu, dacă un transport de bunuri din Rusia în Republica Moldova este facturat de o companie stabilită în România către o companie stabilită în Turcia, serviciul nu este impozabil în România, dacă se face dovada că beneficiarul transportului intracomunitar este o persoană impozabilă, locul prestării fiind în țara în care este stabilit beneficiarul.

Prin excepție, dacă prestatorul român nu poate face dovada că beneficiarul său este o persoană impozabilă, va aplica prevederile art. 133 alin.(5) lit. b) din Codul fiscal, considerând că serviciul este realizat în beneficiul unei persoane neimpozabile, respectiv nu va impozita serviciul în România, deoarece locul prestării este locul unde are loc transportul în funcție de distanțele parcurse, respectiv în afara României. Serviciul se va înregistra și în acest caz la rd. 3 din decontul de TVA.

- **Prestatorul este stabilit în afara Uniunii Europene, beneficiarul este stabilit în România**

Dacă prestatorul este stabilit în afara UE și va presta servicii de transport extracomunitar de bunuri către clienți persoane impozabile care sunt stabiliți în România, serviciile au locul prestării în România. Beneficiarul persoană impozabilă din România are obligația plății TVA pentru un astfel de serviciu, respectiv clientul din România va aplica TVA prin mecanismul taxării inverse dacă este înregistrat în scopuri de TVA în România, sau, în cazul în care clientul nu este înregistrat în scopuri de TVA, va depune un decont special de taxă. O astfel de operațiune nu reprezintă o achiziție intracomunitară de servicii, prin urmare nu există nici obligația raportării acestui serviciu în declarația recapitulativă și nici a înregistrării clientului în scopuri de TVA în cazul în care nu este înregistrat.

De exemplu, în cazul unui transport de bunuri din Siria în Elveția care este facturat de o companie din Elveția către o companie stabilită în România și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, locul prestării serviciului este considerat a fi în România conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prin urmare serviciul este impozabil în România. Întrucât prestatorul nu este stabilit în România, clientul din România, înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal, aplică taxare inversă (rd. 7 și 19 din decontul de TVA) . Nefiind o achiziție intracomunitară de servicii, această operațiune nu se raportează în declarația recapitulativă.