



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR Nr. 3/54/2008

DECIZIA NR. 27/03.04.2008

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L. cu sediul în Y , Str. Z, Nr. W, Județul Bistrița-Năsăud înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 17314/25.09.2007.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația depusă de S.C. X S.R.L. Y.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr.964/21.08.2007 (filele 23-25), act emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 1822/28.08.2007 și are ca obiect **suma totală de (ST lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (S1 lei) și majorări de întârziere (S2 lei).**

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală®, și pe cale de consecință Biroul de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud este investit să se pronunțe asupra contestației.

Prin scrisoarea nr. 17314/19.10.2007 (fila 33), respectiv din 13.11.2007 (fila 120), din 29.11.2007 (fila 335), din 20.12.2007 (filele 340 la 341) și 11.03.2008 (filele 347 la 348) s-a solicitat petentei completarea documentației în dosarul cauzei.

Răspunsul la cele solicitate a fost transmis cu adresle înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 19826/02.11.2007 (fila 119), respectiv sub nr. 21257/26.11.2007 (filele 121 la 334), sub nr. 22881/11.12.2007 (filele 337 la 339), sub nr. 683/14.01.2008 (filele 343 la 346), sub nr. 4946/18.03.2008 (fila 350) și nr.5926/31.03.2008 (filele 351 la 354).

Având în vedere faptul că la dosarul contestației nu a fost depus decât Raportul de inspecție fiscală, prin adresa nr. 17314/19.10.2007 (fila 32) s-a solicitat Activității de Control Fiscal Bistrița-Năsăud transmiterea anexelor la raport, cele solicitate au fost anexate la dosarul cauzei (filele 34 la 117) fiind înregistrate la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 17314/29.10.2007.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea cererii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Verificarea S.C. X S.R.L. Y (inspecție fiscală parțială), finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. 1822/28.08.2007 (filele 1 la 13) s-a efectuat ca urmare înregistrării la Administrația Finanțelor Publice a Orașului Năsăud (sub nr. 21589/22.06.2007) și Activitatea de Control Fiscal Bistrița-Năsăud (sub nr. 1623/25/29.06.2007), a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu solicitarea și opțiunea de rambursare a sumei negative de 21.637 lei aferentă perioadei 01.05.2007 la 31.05.2007.

Controlul anticipat s-a efectuat pentru perioada 01.05.2007 la 31.05.2007, iar pentru perioada 01.12.2006 la 30.04.2007 s-a efectuat controlul ulterior, acesta vizând suma de 35.542 lei taxă pe valoarea adăugată rambursată de organul fiscal pentru această perioadă.

În cuprinsul capitolului 3.2. pct. B.B1 din Raportul de inspecție fiscală au fost reținute următoarele:

Societatea verificată a evidențiat și declarat ca venituri scutite de taxă pe valoarea adăugată suma de 171.488 lei, aceste operațiuni având la baza ca documente justificative facturile emise către X1 . Pe aceste documente a fost menționat locul de descărcare a bunurilor – S.C. X3- România, bunurile nefiind transportate la firma X1, firmă care în calitate de proprietar a dispus de bunurile respective în România. După executarea unor lucrări - operațiuni de transformare asupra bunurilor - de către X3 S.R.L. (din dispoziția X1) - prestări efectuate în contul X2, bunurile au părăsit România fiind expediate în Germania (de la S.C. X3 la – X2).

Se consemnează, pe baza explicațiilor furnizate de reprezentanții societății verificate că, livrarea bunurilor s-a făcut pe baza de facturi fiscale emise de S.C. X S.R.L. Y către X1 (documente prezentate organelor de control și verificate), și între, X1 și X2 (documente declarate și neverificate), precizându-se că acestea au circulat între X și S.C. X3 S.R.L. pe bază de avize (documente prezentate și verificate) iar între S.C. X3 S.R.L. și X2 pe bază de aviz plus CMR-uri (prezentate în copii xerox și verificate).

Pe baza verificărilor efectuate se reține că bunurile au părăsit România iar operațiunile efectuate ar reprezenta livrări intracomunitare asimilate, scutite de taxă pe valoarea adăugată (art. 143 alin. (2) lit. d) din Codul Fiscal) dacă cazul constatat s-ar regăsi în prevederile O.M.F.P. nr. 2221/2006. Organul de control opinează că deși este îndeplinită regula generală de plată a taxei pe valoarea adăugată (taxa pe valoarea adăugată se plătește în țara în care bunurile se cumpără de consumatorul final), în cazul supus controlului impozitul final nu are legătură cu societatea verificată ci cu Ștewo DE Germania care dispune în România de mărfurile produse de S.C. X1 S.R.L. iar din dispoziția sa „piesele a căror proprietar este” sunt prelucrate de S.C. X3 S.R.L., urmând ca ulterior **noile produse** să fie livrate către X2.

Față de cele constatate se reține că nefiind îndeplinite, pentru transferurile de bunuri, condițiile pentru a fi asimilate livrărilor intracomunitare reglementate în O.M.F.P. nr. 2221/2006, în consecință operațiunile în cauza nu beneficiază de scutire de taxă pe valoare adăugată.

Având în vedere faptul că societatea germană, parteneră a societății verificate, dispune de mărfuri în România și locul livrării efectuate de S.C. X S.R.L. Y către X1 se află în România, se concluzionează că în conformitate cu art.132 alin. (1) lit. c) și

art.150 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, S.C. X S.R.L. Y este persoana impozabilă pentru aceste operațiuni.

Fața de aceste constatări se arată că suma totală a veniturilor din acest tip de operațiuni, înregistrate în evidența contabilă și declarate ca venituri scutite în perioada verificată, a fost de V lei, sumă ce constituie bază de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S1 lei stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală.

Pentru această sumă și pentru majorările de întârziere de S2 lei a fost emisă Decizia de impunere nr. 964/21.08.2007, în același document fiind menționată și suma de S3 lei taxă pe valoarea adăugată pentru care organul de inspecție fiscală s-a pronunțat cu respingerea de la rambursare.

II. Prin cererea (filele 14 la 18), înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 2223/18.09.2007, transmisă împreună cu referatul cu propuneri de soluționare, alte documente anexă (adresa nr. 2255/24.09.2007) și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 17314/25.09.2007 (filele 19 la 31), S.C. X S.R.L. Y formulează contestație împotriva măsurilor stabilite prin Decizia de impunere nr. 964/21.08.2007 (filele 23 la 25) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală în baza R.I.F. nr. 1822/28.08.2007.

Se solicită admiterea contestației și anularea lor în totalitate ca netemeinice și nelegale pentru obligațiile suplimentare stabilite în sumă totală de ST lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată (S1 lei) și majorări de întârziere aferente (S2 lei) pentru următoarele motive:

Din documentele prezentate în original cu ocazia controlului rezultă cu claritate existența în cadrul operațiunilor de livrare, a unor bunuri, a unei relații de parteneriat în afaceri între S.C. X S.R.L. Y și X1. În acest sens se arată că petenta a produs semifabricate care au fost puse la dispoziția S.C. X3 pentru a suporta și alte operațiuni tehnologice care să le aducă la stadiul de produs finit, urmare înțelegerilor avute cu firma X1. La rândul său S.C. X3 la finalizarea operațiunilor necesare obținerii produsului finit a livrat bunurile respective firmei X2 având la baza avize de expediție și CMR-uri.

În opinia petentei, regula generală a livrărilor intracomunitare este că taxa pe valoarea adăugată se plătește în țara în care bunurile sunt achiziționate de consumatorul final. Ori consumatorul final fiind X2, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări nu avea cum să fie colectată de contestatoare prin înscrierea acesteia pe facturile emise către X1, acesta nefiind consumatorul final, și nici către S.C. X3, acesta fiind doar un intermediar între contestatoare și consumatorul final.

Așa cum rezultă din conținutul contestației, reprezentantul agentului economic consideră că cele reținute de organul de inspecție fiscală sunt contradictorii, adică pe de o parte, se recunoaște că livrările au fost intracomunitare (din România în Germania), iar pe de altă parte, fiind vorba de livrări *atipice* celor prezentate ca similare prin prevederile O.M.F.P. nr. 2221/2006 nu le consideră livrări intracomunitare.

În opinia petentei aceste livrări de bunuri nu pot constitui nici livrări în interiorul țării atâta timp cât bunurile livrate, chiar dacă pentru o perioadă au stat la dispoziția unui intermediar din România, acestea în final au părăsit România,

transferul fiind asimilat livrării intracomunitare chiar în tăcerea legii, aplicându-se spiritul legii adică ceea ce a dorit legiuitorul să realizeze prin măsurile de simplificare.

Se arată că, în caz contrar, dacă S.C. X S.R.L. Y ar fi obligată să plătească taxa pe valoarea adăugată pentru livrările către X1 acesta la rândul său trebuie să încaseze taxa de la clientul german prin facturare. În această situație X1 ar achita taxa pe valoarea adăugată de două ori, odată către S.C. X S.R.L. Y – România fără drept de deducere și odată taxa colectată prin factura internă emisă către X2.

Referitor la temeiul de drept menționat în decizia de impunere se arată, de asemenea, că în mod greșit au fost invocate prevederile O.M.F.P. 2222/2006 art. 10 alin. (1) lit. a) și cele ale art. 150 din Codul Fiscal care nu sunt, în opinia sa, aplicabile speței.

Prin completările ulterioare aduse contestației (adresele nr. 110/17.03.2008 și nr. 129/31.03.2008, înregistrate la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 4946/18.03.2008, respectiv sub nr. 5926/31.03.2008 – filele 350 la 354) petenta prezintă detaliat toate fazele serviciilor de prelucrare ce se realizează reperelor executate de societate (în speță produsul Zus Blech). Mai întâi sunt prezentate modul de circulație a materiilor prime achiziționate de societate de la furnizorul extern, decontate acestuia (este vorba de granulele de tip POLIAMID și POLIACETIL solid), precum și a celor puse la dispoziție fără plată (tăblițe BLECH) de același furnizor.

Așa cum rezultă din cele prezentate în adresa nr. 129/31.03.2008 (fila 354) asupra acestor materii prime petenta execută diverse lucrări (injectarea granulelor în tăblița Blech) rezultând produse denumite tehnic ZUS BLECH, produse care în baza contractelor încheiate cu partenerul german sunt expediate firmei S.C. X3. Acesta la rândul său adaugă alte componente produsului, formând un nou produs, ce este livrat firmei X2, conform condițiilor stipulate în contractele încheiate.

Se menționează că operațiunile efectuate de S.C. X S.R.L. Y se facturează și încasează de la X1, contravaloarea acestor operațiuni reprezentând manopera de prelucrare și costul granulelor injectate pe tăblițele puse la dispoziție de partenerul extern.

Pe baza acestor completări contestatoarea revine și susține că de fapt veniturile încasate de la partenerul extern din comunitate reprezintă contravaloarea prestațiilor de servicii executate asupra bunurilor și nu livrări intracomunitare de bunuri.

III. Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a probelor de la dosar și a actelor normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Așa cum s-a arătat la punctul I de mai sus, prin actul de impunere contestat și anexele acestuia s-a reținut că pentru operațiunile consemnate în 20 de facturi fiscale cuprinse în anexa nr. 10 la Raportul de inspecție fiscală nr. 1822/28.08.2007 (filele 70 la 77) emise către firma X1 în valoare totală de V lei, petenta nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute de O.M.F.P. nr. 2221/2006. S-a constatat că pentru transferurile de bunuri nu au fost îndeplinite condițiile pentru ca aceste operațiuni să fie asimilate livrărilor intracomunitare.

În fapt, în baza contractelor încheiate între X1 și X2 (filele 290 la 319) la care au aderat și firmele românești, S.C. X S.R.L. Y și S.C. X3 (“fice ale celor dintâi”) s-

a convenit realizarea unor subansamble electronice care în final urmau să aibă ca beneficiar firma germană X4.

În concret, contestatoarea primea de la firma X1, pe bază de factură proforma, o serie de piese metalice (tăblițe-Blech), fără decontare, piese asupra cărora se aplică prin injectare o inserție de granule în grosimi standardizate, folosindu-se în acest scop matrițe speciale puse la dispoziție de partenerul german. Menționăm că granulele de o anumită sortimentatie și culoare (poliamid și poliacetil solid) au fost aprovizionate de contestatoare contracost de la firma parteneră germană X1, granule a căror preț mediu era de 3,62 €/kilogram. Consumul specific de granule injectate pe o tăbliță este de 2,82 grame/bucată, iar manopera aferentă de 0,545 €/bucată.

Ca urmare a operațiunilor efectuate asupra tăblițelor rezultă produse denumite tehnic "ZUS BLECH", produse care în baza contractelor încheiate cu partenerul german sunt expediate firmei S.C. X3. Acesta la rândul său, printr-un proces tehnologic prestabilit, adaugă o altă componentă produsului Zus Blech, formând astfel un nou dispozitiv, ce este livrat firmei X2 conform condițiilor stipulate în contractele încheiate.

Menționăm că operațiunile efectuate de S.C. X S.R.L. Y se facturează și încasează de la X1, contravaloarea acestor operațiuni reprezentând manopera de prelucrare și costul granulelor injectate pe tăblițele puse la dispoziție de partenerul extern (scrisoarea nr. 129/31.03.2008 – fiala nr. 354).

Față de starea de fapt descrisă și ținând seama de modalitatea în care s-au conceput, realizat și au circulat piesele electronice destinate firmei X1, precum și a documentelor întocmite, urmează a se stabili dacă operațiunile derulate pe baza convenției și contractelor încheiate în anul 1998, completate în anii 2003 și 2004, între contestatoarea S.C. X S.R.L. Y și X1, întrunesc condițiile unei livrări intracomunitare scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere sau reprezintă prestări de servicii neimpozabile pentru care locul prestării nu este în România.

Este incontestabil faptul că asupra tăblițelor – blech, primite de petentă de la partenerul german, s-au realizat, așa cum s-a arătat mai sus, anumite lucrări constând în încorporarea prin injecție a granulelor "poliamid și poliacetil solid" pe aceste tăblițe, rezultând astfel un semifabricat (ZUS BLECH), care a fost expedit firmei S.C. X3 S.R.L. Y în vederea continuării procesului tehnologic și obținerii produsului finit. Este, de asemenea, constatat cu certitudine că produsul finit realizat la S.C. X3, a fost livrat în Germania în condițiile stabilite prin contractele încheiate, produs în care se regăsesc și lucrările efectuate de contestatoare asupra tăblițelor blech.

În raport de cele de mai sus, precum și a precizărilor ulterioare transmise de petentă (filele 350 la 354) rezultă cu claritate că, în realitate S.C. X S.R.L. Y a prestat un set de servicii partenerului extern, a căror contravaloare a fost facturată de contestatoare și decontată de beneficiarul care le-a comandat (X1). În condițiile de mai sus, din punct de vedere al operațiunilor derulate între firmele S.C. X S.R.L. Y și X1, acestea au natura prestărilor de servicii, cu precizarea că granulele încorporate în tăblițele blech sunt accesorii serviciilor realizate și în consecință nu pot fi tratate ca livrări de bunuri, ci ca fiind parte a serviciilor prestate.

În drept sun aplicabile prevederile art. 126 coroborate cu cele ale art. 133 din Codul Fiscal.

În conformitate cu prevederile **art. 126 alin. (1) din Codul Fiscal**, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiuni impozabile în România sunt cele care îndeplinesc următoarele condiții:

a) *operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).*

Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 2 alin. (1) cu referire la acest articol stipulează că, “În sensul art. 126 alin. (1) din Codul Fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la litera a)-d) nu este îndeplinită”.

Cu privire la locul prestării de servicii, art. 133 alin. (1) din Codul Fiscal precizează că, “Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate”.

La alin. (2), lit. h) pct. 2 prima liniuță, al aceluiași articol din Cod se arată că, “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 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;*

Având în vedere că partenerul german a transmis contestatoarei codul de înregistrare în scopuri de TVA, în temeiul textelor legale sus citate, constatăm că în speță una dintre condițiile prevăzute la art. 126 alin. (1) din Codul Fiscal nu este îndeplinită și anume aceea că locul de prestare a serviciilor nu este considerat în România și prin urmare asemenea operațiuni nu sunt impozabile în România.

Operațiile de prestare efectivă a serviciilor asupra pieselor electronice, așa cum rezultă din documentația anexată în dosarul cauzei, au avut loc în România la S.C. X S.R.L. Y iar locul prestării este considerat a fi în Germania, fiind îndeplinite condițiile stipulate la art. 133 alin. (2), lit. h), pct. 2 - prima liniuță – în sensul că firma din Germania, statul membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, a comunicat prestatorului codul de înregistrare în scopuri de TVA, serviciile sunt prestate clientului din Germania și se referă la bunurile transportate în statul partener, membru al Comunității Europene.

In sensul celor de mai sus sunt și Normele Metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, de aplicare a prevederilor art. 133 alin. (2), lit. h), pct. 2 din Codul Fiscal.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală® se

DECIDE:

1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. din Y**, și pe cale de consecință anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 964/21.08.2007, **pentru suma totală de ST lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (S1 lei) și majorări de întârziere aferente (S2 lei).**

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița – Năsăud, Secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV
S.C. indescifrabil