

DECIZIA nr. 521 din 22.07.2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SA**, cu sediul în
....., Franța, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr....., înregistrata sub nr. de catre Administratia Județeană a Finanțelor Publice Ilfov cu privire la contestatia formulata de ABC SA din Franța prin împuternicit în calitate de în baza procurii datate 29.10.2014 și transmise cu adresa înregistrată sub nr.

Obiectul contestatiei, înregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF xxx/yyyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF rif/yyyy si comunicata sub semnatura in data de..... prin care Administratia Județeană a Finantelor Publice Ilfov a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in cuantum de **S lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa soluzioneze contestatia formulata de ABC SA.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala la societatea ABC SA din Franța, înregistrată în scopuri de TVA în România pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 11.04.2014-31.07.2014.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IF rif/yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF xxx/yyyy, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, ceea ce a condus la respingerea integrală la rambursare a TVA solicitată in suma de S lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SA solicita desfiintarea raportului de inspectie fiscala nr. F-IF rif/yyyy si a deciziei de impunere nr. F-IF xxx/yyyy si admiterea la rambursare a TVA in suma de S lei sustinand urmatoarele:

Organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei aferentă achiziției locale de bunuri de la FZ1 SA (denumită în continuare FZ1) și de la FZ2 SA, bazându-se pe prezumția eronată că facturile primite sunt aferente achiziției unor servicii în legătură cu bunuri imobile, respectiv în legătură cu stațiile de gaz care sunt proprietatea clienților finali ai ABC SA și care se află în afara teritoriului național (în Rusia și Belgia), nefiind considerate ca operațiuni taxabile în România.

Societatea arată că facturile emise de FZ1 în perioada de referință sunt aferente unor avansuri plătite pentru livrări de bunuri, în conformitate cu ordinele de cumpărare încheiate între cele două părți (unități de regenerare TEG, 17 platforme pentru BOP, 17 platforme combustibil gazos și 3 vase de presiune cu accesoriile aferente), iar din secțiunile acestor ordine reiese că principalele operațiuni care fac obiectul livrării constau în fabricarea și livrarea platformelor, instalarea/înglobarea materialelor puse la dispoziție în mod gratuit de ABC SA în platforme și alte servicii aferente (cum ar fi, depozitarea materialelor puse la dispoziție în mod gratuit, livrarea echipamentului, testarea și inspecția platformelor). În acest sens, FZ1 nu oferă doar servicii de asamblare/procesare a bunurilor puse la dispoziția sa de către ABC, ci este responsabilă de întregul proces de fabricare, folosind bunuri și materiale achiziționate în nume propriu pentru care își asumă riscul cantității și al pierderii, singurele bunuri puse la dispoziție fiind dispozitivele electrice înglobate în platforme.

În privința prestărilor de servicii furnizate de FZ1, societatea contestatoare invocă prevederile art. 137 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, pct. 18 alin. (8) din Normele metodologice și jurisprudența Curții Europene de Justiție din cazurile C-349/96 Card Protection Plan LTD și C-41/04 Levob Verzekeringen BV și susține că acestea nu reprezintă un scop în sine sau o tranzacție separată, ci parte componentă a livrării de bunuri, ținând cont de realitatea economică a tranzacției. Cum valoarea materialelor achiziționate rezultată din sumele menționate în ordinele de cumpărare reprezintă 82,27% din totalul sumelor, nu există nicio îndoială că operațiunile realizate de FZ1 sunt mai degrabă livrări de bunuri decât prestări de servicii, pentru care s-au emis facturi cu TVA de 24%, bunurile fiind puse la dispoziția societății pe teritoriul României.

Abordarea alternativă a inspectorilor fiscali cu prilejul discuției finale, în sensul că este vorba de prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile apare ca fiind complet nejustificată întrucât FZ1 nu este implicată în vreun fel în asamblarea sau instalarea bunurilor finale în bunurile imobile ale clienților finali situate în afara teritoriului României.

Același tratament se aplică și în cazul achizițiilor de la FZ2 SA, un argument suplimentar fiind acela că operațiunile nu implică și materiale puse la dispoziție cu titlu gratuit de către ABC, cum este cazul operațiunilor realizate cu FZ1.

Referitor la celelalte argumente ale inspectorilor fiscali, contestatoarea ABC SA arată că declarația pe proprie răspundere depusă la înregistrarea sa în scopuri de TVA în România conține doar o descriere generală, menită să demonstreze că va desfășura activități pentru care există obligativitatea înregistrării, iar codul CAEN menționat în declarațiile de TVA este codul CAEN general al companiei din Franța. De asemenea, societatea apreciază că, deși nu a declarat nicio tranzacție intracomunitară în perioada aprilie – iulie 2014, acest fapt nu înseamnă că nu a realizat operațiuni care să implice obligativitatea înregistrării sale în scopuri de TVA sau că societatea nu ar avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor locale. Nici argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia în ordinele de cumpărare se menționează faptul că prețurile nu includ TVA nu reprezintă un argument valid pentru a încadra tranzacțiile ca prestări de servicii, modul de elaborare al ordinelor de cumpărare neinfluențând tratamentul operațiunilor în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, societatea contestatoare arată că raportul de inspecție fiscală precizează două tratamente în materie de TVA pentru achizițiile realizate de la FZ1 și FZ2 SA, și anume: prestări de servicii intracomunitare care fac obiectul regulii B2B – taxabile la sediul beneficiarului (corpul raportului), respectiv prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile – taxabile la locul unde este situat bunul imobil (răspunsul la punctul de vedere din finalul raportului). Prin urmare, prin faptul că nu se prezintă o concluzie clară și exactă cu privire la tratamentul fiscal aplicat operațiunilor, societatea apreciază că organele de inspecție fiscală nu au stabilit toate detaliile care sunt relevante din punct de vedere fiscal.

Societatea apreciază că prin recalificarea operațiunilor din livrări locale de bunuri în prestări de servicii organele de inspecție fiscală au încălcat principiile securității juridice și neutralității TVA rezultate din jurisprudența CJUE. În plus, organele de inspecție fiscală nu au colaborat cu reprezentanții săi pe parcursul desfășurării inspecției fiscale astfel că nu a luat la cunoștință de concluziile acestora decât la întâlnirea pentru discuția finală. Dacă se ține cont de suspendarea nemotivată și reluarea într-un termen scurt a inspecției și de mențiunea nejustificată a neprimirii documentelor justificative, contestatoarea ABC SA consideră că a existat o lipsă de transparență în modul de desfășurare a inspecției fiscale și în prezentarea concluziilor acestora.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, prin contestația formulată, ABC SA solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere prin care a fost respinsă la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Prin adresa înregistrată sub nr. societatea transmite organului de soluționare a contestației decizia nr. 206/30.06.2015 emisă de ANAF privind soluționarea contestației formulate de BBB SA, entitate din același grup din care face parte și societatea și care vizează aceeași problemă fiscală și solicită luarea în considerare a acesteia.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta achizițiilor realizată de persoana impozabilă nerezidentă înregistrată în scopuri de TVA în România pe considerentul că achizițiile sunt aferente unor servicii pentru care locul prestării nu este situat în România, în condițiile în care, din instrumentarea speței, nu se poate stabili cu claritate dacă în fapt achizițiile reprezintă livrări de bunuri sau prestări de servicii.

În fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-IF rif/yyyy organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA în suma de S lei reprezentând taxa aferenta achizițiilor realizate de ABC SA de la FZ1 SA (denumită în continuare FZ1) și de la FZ2 SA, pe motiv că sunt aferente unor servicii intracomunitare, iar societatea nu are un sediu fix în România, fiind doar înregistrată în scopuri de TVA în România, astfel că locul prestării serviciilor este în Franța și nu în România în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal și, pe cale de consecință, sunt scutite de TVA în România cu drept de deducere în Franța (taxare inversă). Totodată, în cazul achizițiilor din luna aprilie 2014, organele de inspectie fiscală au constatat că facturile au înscris codul valabil de TVA al ABC din Franța.

Organele de inspectie fiscală precizează că societatea ABC SA, în calitate de prestator de servicii, a prezentat:

- comanda nr. C1 pentru furnizarea unei unități de dezghigrare și de regenerare a TEG-ului pentru stația de compresoare de la Yety-Purovsk (comanda pentru fabricarea SKID) emisă de clientul G1 Rusia către BB Rusia în calitate de partener și FZ1 SA (FZ1) în calitate de partener și ordinul de cumpărare nr. C2 încheiat în data de 21.10.2013 între ABC SA Franța în calitate de producător și FZ1 în calitate de furnizor în valoare de X1 euro fără TVA;

- comanda pentru executarea furnizării, incluzând furnizarea platformelor pentru echipamente (furnizarea de platformă echipament gazos) emisă de G2 Rusia, utilizator final G3 și ordinul de cumpărare nr. C3 încheiat în data de 21.10.2013 între ABC SA Franța în calitate de producător și FZ1 în calitate de furnizor în valoare de X2 euro fără TVA;

- comanda pentru furnizarea a 17 platforme pentru BOP emisă de G2 Rusia, utilizator final G3 și ordinul de cumpărare nr. C4 încheiat în data de 01.07.2013 între ABC SA Franța în calitate de producător și FZ1 în calitate de furnizor în valoare de X3 euro fără TVA;

- comanda pentru furnizarea a 3 vase de presiune cu accesoriile aferente și piese de schimb pentru proiectul G4, utilizator final G5 NV Belgia și ordinul de cumpărare nr. C5 încheiat în data de 13.06.2014 între ABC SA Franța în calitate de producător și FZ2 SA în calitate de furnizor în valoare de X4 euro fără TVA.

Toate ordinele de cumpărare prevăd facturarea în tranșe și plata la mai multe termene de plată convenite.

În raport de punctul de vedere al societății controlate înregistrat sub nr.conform căruia a beneficiat de livrări de bunuri, organele de inspecție fiscală consideră că bunurile utilizate în legătură directă cu produsele prelucrate sunt accesorii serviciilor realizate și nu pot fi tratate ca livrări de bunuri, ci făcând parte din serviciile prestate.

Ulterior, în capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală se arată că, în urma analizei punctului de vedere, au fost constatate divergențe în ceea ce privește încadrarea activității desfășurate de ABC SA, organele de inspecție fiscală procedând la încadrarea corectă din perspectiva TVA, și anume: considerarea întregului contract drept un serviciu unic, constând în livrarea unor instalații complete la cheie (unități de producție), alcătuite din mai multe componente ca formând o tranzacție unică în sens TVA și care, în ansamblu, nu are ca obiect livrarea materialelor și a echipamentelor și, respectiv, montajul și instalarea acestora, ci realizarea unor unități de producție/instalații la cheie, care se încadrează în categoria lucrărilor efectuate în legătură cu bunuri imobile, pentru care locul prestării este stabilit conform art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal și pct. 14 alin. (2) lit. k) și l) din Normele metodologice. Organele de inspecție fiscală invocă faptul că Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal face abstracție de posibilitatea lăsată statelor membre de Directiva 2006/112/CE de a considera lucrările de construcții drept livrări de bunuri, stabilind faptul că în categoria serviciilor sunt incluse și "acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil, conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal". Astfel, pentru ABC SA locul prestării este locul unde este situat bunul imobil (instalația), respectiv în Rusia și Belgia. Efectul aplicării acestor prevederi este același cu cel folosit anterior în cadrul inspecției fiscale parțiale, respectiv că operațiunile nu sunt impozabile în România conform art. 126 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea ABC SA susține, în esență, că obiectul facturilor îl reprezintă achiziția de bunuri care sunt puse la dispoziția sa pe teritoriul României, operațiune pentru care este îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit art. 126, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 126. - (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

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

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

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

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

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140; [...]"

"Art. 145. - (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;**

b) **operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;**

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit.

b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153".

"Art. 146.- (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, **aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...]"

Referitor la exercitarea dreptului de deducere pct. 45 din Normele metodologice date în aplicarea art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, *factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal*".

*Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor care dau drept la deducere si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a fi vorba de achiziții de bunuri ori servicii purtătoare de taxă pe valoarea adăugată susceptibilă a*

fi dedusă la momentul achizițiilor este obligatoriu ca operațiunile să fie impozabile în România, adică să îndeplinească cele patru condiții cumulative prevăzute la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, astfel încât furnizorul bunurilor ori prestatorul serviciilor achiziționate de persoana impozabilă interesată de deducere să fie obligat să taxeze operațiunile și să înscrie TVA în facturile emise către beneficiari.

Referitor la condiția privind considerarea a fi în România a locului de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor, conform art. 132 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 132. - (1) **Se consideră a fi locul livrării de bunuri:**

a) **locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț.** Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;

b) **locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;**

c) **locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate; [...]."**

"Art. 133. - (1) În vederea aplicării **regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:**

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

(2) **Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.** Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

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

serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru **prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile**, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier.”.

Din dispozițiile legale anterior invocate reiese că în materie de TVA **locul de impozitare a operațiunilor ce intră în sfera de aplicare a taxei depinde de natura acestora, respectiv dacă reprezintă livrare de bunuri ori prestare de servicii**, caz în care devin aplicabile și prevederile art. 128 și art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Art. 128. – (1) **Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.**

“Art. 129. – (1) **Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128”**,

în condițiile în care art. 125¹ alin. (1) pct. 6 din același Cod fiscal stabilește că, în sensul TVA, **termenul ”bunuri” are semnificația de ”bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație”**.

Astfel, față de prevederile legale de mai sus, se reține că livrările de bunuri reprezintă transferul dreptului de a dispune de acestea ca un proprietar, prestarea de servicii reprezentând orice altă operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

În speță, se reține că societatea nerezidentă ABC SA din Franța, înregistrată direct în scopuri de TVA în România începând cu data de 11.04.2014 și-a dedus TVA din facturile emise de FZ1 din B și FZ2 SA din București pentru sume facturate în baza unor ordine de cumpărare emise de ABC SA în calitate de beneficiar și cele două persoane impozabile române în calitate de furnizori.

Sumele respective au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca reprezentând prestări de servicii, inițial cu locul prestării în Franța – sediul beneficiarului conform regulii B2B aplicabile pentru serviciile generale ce implică două persoane impozabile de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, ulterior cu locul prestării în Belgia sau Rusia, unde se află stațiile de gaz proprietatea clienților finali conform regulii aplicabile pentru serviciile legate bunuri imobile de la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

La rândul său, contestatoarea ABC SA susține că operațiunile în cauză nu reprezintă prestări de servicii, ci **livrări locale de bunuri, taxabile în România** și, în consecință, pentru care se poate exercita deducerea TVA conform art. 145 și art. 146 din Codul fiscal.

Față de documentele existente în dosarul cauzei se reține, cu titlu de exemplu, că societatea nerezidentă ABC SA și-a dedus și a solicitat rambursarea TVA în sumă de S1 lei din factura nr. F din 31.03.2014 în valoare de X5 fără TVA, emisă de FZ1 reprezentând avans în baza ordinului de cumpărare nr. C4 – termen 4.

Ordinul de cumpărare (comanda) nr. C4 din 1 iulie 2013 este emis de ABC SA către furnizorul FZ1 pentru furnizarea a 17 platforme pentru BOP, condiția de livrare a echipamentului FCA România în valoare de X3,00 euro preț net sub formă de sumă forfetară. Din definiții și preambul reiese că ABC SA a semnat cu clientul G2 Rusia, afiliat al GX Rusia pentru proiectarea, aprovizionarea și furnizarea de 17 platforme pentru instalația situată în sectorul rus al extremității nordice a Mării Caspice pentru utilizatorul final G3.

Obiectul furnizării înscris la pct. 5 din ordin îl constituie executarea furnizării, incluzând furnizarea platformelor pentru echipamente conform solicitării tehnice ref. rt și va cuprinde, între altele:

- avizarea solicitării tehnice ABC ref. rt;
- proiectarea necesară (proiectare de fabricație) și studiile de fabricație;
- preluarea materialelor acordate gratuit livrate de ABC și depozitarea acestora;
- formalitățile pentru importul temporar de materiale incluzând instalarea pe platforme a materialelor ABC acordate gratuit;
- furnizarea echipamentelor;
- testarea și inspecția platformelor;
- ambalarea și marcarea;
- piese de schimb pentru consumabile, pregătirea pentru punerea în funcțiune, punerea în funcțiune și darea în exploatare;
- lista provizorie de piese de schimb pentru operațiuni pe 2 ani;
- punerea la dispoziție a echipamentelor conform articolului "condiții de livrare";
- documentația finală;
- orice lucrare opțională prevăzută în ordinul de cumpărare pentru care ABC alege să își exercite opțiunile.

La art. 6.2 din ordinul de cumpărare prețul net forfetar de X3 euro este defalcat pe componente, după cum urmează:

- structură platforme: K1 euro;
- prefabricare conducte platforme: K2 euro;
- asamblare mecanică platforme: K3 euro;
- set materiale încercări la impact: K4 euro;
- set păstrare și ambalare pentru platforme, conducte prefabricate: K5 euro;
- inginerie de atelier: K6 euro;
- asigurare: K7 euro;

- set bară de distribuție: K8 euro;
- cântărire platforme: K9 euro;
- depozitare, grijă și custodie materiale ABC acordate gratuit, set conducte prefabricate, livrare FCA B România și documentație tehnică: incluse;
- instalarea însoțitorilor electrici de căldură, instalarea izolației termice și instalație E/I: excluse.

Defalcarea analitică a prețului pentru platforme este prezentată în anexa nr. 2.

De asemenea, la dosar se află declarații vamale de export (documente electronice de export) cu birou de export Constanța Port, din care reiese că exportatorul este ABC SA Franța, destinat G2– țară destinație Federația Rusă, condiția de livrare FCA B România, însoțite de facturi, liste de colisaj care descriu produsele (cantitate, descriere, codificare, dimensiuni în cm, volum în mc, cantitate netă și brută în kg) și conosamente pentru transport (bill of lading), **documentație care, împreună cu ordinul de cumpărare nr. C4 din 1 iulie 2013, ar conduce la concluzia că este vorba de o achiziție locală de bunuri ulterior exportate și nu de o achiziție de servicii, care include însă în prețul final și o componentă de servicii.**

Se retine ca, potrivit art. 105 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal**.

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) **Inspectia fiscală are următoarele atribuții:**

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este îndreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii**".

Conform normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptat să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea **in concreto a starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Or, în speță **nu rezultă motivele concrete pentru care organele de inspecție fiscală au considerat achizițiile efectuate de ABC SA de la FZ1 drept prestări de servicii și nu livrări de bunuri**, mai precis că FZ1 a prelucrat bunuri puse la dispoziția sa de către ABC SA, iar bunurile proprii utilizate în legătură directă cu produsele prelucrate sunt accesorii serviciilor realizate și nu pot fi tratate ca livrări de bunuri, ci făcând parte din serviciile prestate, așa cum s-a consemnat în corpul raportului de inspecție fiscală. În mod similar, nici concluzia finală din raport în sensul că operațiunea reprezintă un serviciu unic, constând în livrarea unor instalații complete la cheie (unități de producție) care se încadrează în categoria lucrărilor efectuate în legătură cu bunuri imobile nu este fundamentată pe o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor, urmată de interpretarea lor din punct de vedere al tratamentului fiscal ce trebuia aplicat fiecărei operațiuni în parte, **organele de inspecție fiscală prezentând doar concluzia – tratamentul fiscal considerat corect – fără prezentarea detaliată a situației de fapt și a considerentelor pe baza cărora au ajuns la concluzia respectivă.**

Astfel, organele de inspecție fiscală *nu au procedat la prezentarea detaliată, pentru fiecare comandă/ordin de cumpărare în parte, a obiectului furnizării în raport de solicitările tehnice la care se face referire în ordinele de cumpărare și a modului de defalcare analitică a prețului forfetar din anexe în raport cu componenta prețului stabilită în ordine pentru a se putea identifica dacă furnizorul (FZ1) a efectuat operațiuni de sudare, acoperire, sablare, vopsire,*

asamblare, instalare, ambalare, marcare etc. cu materialele proprii și nici nu au identificat care au fost materialele puse la dispoziție gratuită de ABC SA furnizorului în vederea asamblării, ce documente s-au întocmit la momentul predării acestor materiale și ulterior la momentul predării produselor asamblate.

Deși la dosarul cauzei se află adresa nr. MIJL305/15.10.2014 către furnizorul FZ1 din B prin care s-a solicitat prezentarea documentației rezultate din derularea tranzacțiilor cu ABC SA, inclusiv devize, situații de lucrări în baza cărora au fost emise facturile, situația echipamentelor/bunurilor/materialelor livrate de ABC SA în vederea fabricării și asamblării de către FZ1 și documentele privind transportul acestora, în raportul de inspecție fiscală nu se face nicio referire la lista documentelor prezentate și/sau neprezentate și nicio analiză a documentației puse la dispoziție.

Totodată, în condițiile în care ABC SA este înregistrată în scopuri de TVA în România și are obligația deținerii evidențelor corespunzătoare pentru toate operațiunile cu incidență asupra taxei conform art. 156 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au precizat în cuprinsul raportului dacă societatea nerezidentă a înregistrat/a declarat materialele puse la dispoziția furnizorilor cu titlu gratuit în registrul nontransferurilor ori drept achiziții intracomunitare asimilate. Deși societatea nerezidentă invocă faptul că a transmis prin email, cu titlu de exemplu, documente de transport și autofacturi cu privire la achizițiile intracomunitare, organele de inspecție fiscală nu fac nicio referire cu privire la acestea, chiar și în măsura în care ele au fost cuprinse în decontul perioadei imediat următoare celei verificate, întrucât trebuia verificat dacă aceste achiziții vizează materialele aduse intracomunitar de ABC SA pentru a fi puse la dispoziția gratuită a FZ1 și pentru care, eventual, declararea operațiunilor a fost efectuată cu întârziere.

*În privința reconsiderării tratamentului fiscal în urma discuției finale cu contribuabilul se reține că organele de inspecție fiscală au considerat operațiunile ca încadrându-se în categoria lucrărilor efectuate în legătură cu bunuri imobile, pentru care locul prestării este stabilit conform art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal și pct. 14 alin. (2) lit. k) și l) din Normele metodologice, cu trimitere la faptul că legislația internă face abstracție de posibilitatea lăsată statelor membre de Directiva 2006/112/CE de a considera lucrările de construcții drept livrări de bunuri, **fără să precizeze la care anume operațiuni se referă în concret.** Prin raportare la prevederile pct. 14 alin. (2) lit. k) și l) din Normele metodologice invocate în stabilirea tratamentului fiscal, organele de inspecție fiscală **nu precizează elementele pe bază cărora au ajuns la concluzia că FZ1 a realizat "la cheie" unitatea de producție**, în condițiile în care condiția de livrare a echipamentelor a fost FCA B România, nefiind în sarcina furnizorului transportul echipamentelor la destinația finală din Rusia sau Belgia, iar FZ1 nu s-a obligat față de ABC SA nici la instalarea sau asamblarea echipamentelor la locul de destinație final, nici la întreținerea, reparația, inspecția ori supravegherea echipamentelor.*

Nu poate fi reținută nici afirmația organelor de inspecție fiscală din referatul cauzei în sensul că pentru tratamentul fiscal al operațiunilor au avut în vedere și prevederile comenzilor încheiate între societate și furnizorul FZ1 la pct. 2 "Definiții" pentru certificatul de pregătire pentru punerea în funcțiune întrucât această definiție face trimitere la cerințele contractului dintre ABC și clientul său, nerezultând nici din această definiție, nici din celelalte prevederi ale ordinului de cumpărare că furnizorul FZ1 este implicat în vreun fel în instalarea echipamentelor pe șantierul utilizatorului final și finalizarea din punct de vedere mecanic a furniturilor.

În privința furnizorului FZ2 SA în raportul de inspecție fiscală nu este efectuată nicio analiză, iar afirmația din referatul cauzei precum că simpla enumerare și lecturare a operațiunilor ce fac obiectul facturii pentru termenul 1 de plată demonstrează existența prestărilor de servicii *nu este justificată în raport cu analiza detaliată a contractului în întregul său, în condițiile în care la primul termen de plată s-a facturat doar 10% din valoarea contractului pentru operațiunile inițiale necesare realizării contractului respectiv.*

Se mai retine si ca **invocarea unor dispozitii legale si a directivei comunitare in materie de TVA**, altminteri corecte, **nu este suficienta pentru determinarea tratamentului fiscal** prevazut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, in masura in care **nu este analizata starea de fapt in integralitatea ei**, asa cum rezulta ea din documentatia relevanta disponibila și **nu este stabilită legatura de cauzalitate dintre situatia de fapt constatata si normele legale aplicabile**, astfel incat **consecintele fiscale stabilite sa fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.**

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că din instrumentarea speței nu rezultă cu claritate situația de fapt a achizițiilor realizate de ABC SA de la furnizorii săi interni, respectiv dacă a achiziționat bunuri pentru care TVA ar fi deductibilă dacă sunt îndeplinite celelalte condiții de fond, precum și condițiile de formă impuse de Codul fiscal, la care organele de inspecție fiscală oricum nu au făcut nicio referire sau dacă a achiziționat servicii și care este natura exactă a acestora, pentru care TVA nu ar fi deductibilă în măsura în locul prestării serviciilor nu ar fi în România.

În același timp, susținerea societății în sensul că valoarea bunurilor reprezintă un procent semnificativ din valoarea sumelor menționate în ordinele de cumpărare, ceea ce ar reprezenta un argument suplimentar în calificarea operațiunilor drept livrări/achiziții de bunuri *trebuie verificată nu numai în raport cu defalcarea prețului forfetar stabilită inițial în ordinele de cumpărare, ci în raport cu sumele efectiv facturate în urma punerii în practică a contractelor, cu atât mai mult cu cât din documentația existentă reiese că au fost facturate și*

sume suplimentare în baza așa-numitelor ordine de variație, astfel că operațiunile trebuie analizate în integralitatea lor.

În conformitate cu prevederile pct. 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Având în vedere cele anterior prezentate, faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat situația de fapt în integralitatea acesteia, precum și faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la încadrarea operațiunilor în categoria achizițiilor de bunuri sau de servicii, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată care prevede ca:

"Art. 216. – (3) **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat**, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal **care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3¹) Soluția de desființare este **pusă în executare în termen de 30 de zile** de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis **vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**"

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IF xxx/yyyy, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-IF rif/yyyy va fi desființată parțial pentru TVA neacceptată la deducere și stabilită suplimentar în suma de S lei, urmând că organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, prin reanalizarea naturii achizițiilor efectuate de ABC SA și a îndeplinirii tuturor condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere, în funcție de situația de fapt și de dovezile prezentate de societate și efectuarea unei încadrări corecte și motivate a constatarilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 126 alin. (1) lit. b) și alin. (9) lit. a), art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1), art. 132 alin. (1), art. 133 alin. (2) și alin. (4) lit. a), art. 145 alin. (2) și alin. (4), art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 64, art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1) și alin. (2) și art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală,

republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF xxx/yyyy, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finantelor Publice ILFOV pentru ABC SA in privinta taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **S lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.