

DECIZIA nr. 60 din 02.02.2017
privind soluționarea contestației formulate de
ABC GmbH, cu sediul social în, Germania,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...../.....2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBN_DEX/.....2016, înregistrată sub nr. MBR_REG_...../.....2016 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți – Serviciul inspecție fiscală cu privire la contestația ABC GmbH – CUI X, formulată prin împuternicit TC în baza procurii datată2016 și înregistrată cu adresa nr. MBR_REG_...../.....2016.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. MBN_REG_...../.....tt.cc îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CN qq/aa.bb.cc, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-CN yy/aa.bb.cc pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **T lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC GmbH.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC GmbH în baza avizului de inspecție fiscală nr.2016, constatările fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-CN yy/aa.bb.cc. În baza acestor constatări a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CN qq/aa.bb.cc, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei.

II. Prin contestația formulată ABC GmbH solicită anularea deciziei de impunere nr. F-CN qq/aa.bb.cc invocând următoarele:

Organele de inspecție fiscală nu au respectat principiul certitudinii impunerii prevăzut de art. 5 alin. (1) și art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală prin nerespectarea constatărilor anterioare ale organelor fiscale din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești în cadrul inspecțiilor fiscale realizate în 15.07.2015, 09.10.2015 și 20.07.2016 încheiate la furnizorul intern FZR1 SRL. Aceste organe de control au considerat că locul prestării serviciilor facturate subscrisei ca fiind pe teritoriul României și că furnizorul nu deține documente care să justifice scutirea cu drept de deducere, iar locul livrării de bunuri este în România, stat în care beneficiarul, adică subscrisea, este înregistrat în scop de TVA în scop fiscal.

În fapt, în urma rapoartelor de inspecție fiscală nr. rif1/15.07.2015, nr. rif2/09.10.2015 și nr. rif3/20.07.2016 furnizorii interni FZR1 SRL și FZR2 SRL au aplicat TVA facturilor emise reprezentantului fiscal ABC GmbH (ROX) în următoarele situații: lipsa documentelor de transport care să ateste livrarea de bunuri în Comunitate sau în afara Comunității, preluarea de către beneficiar a bunurilor din Port Sud Constanța, preluarea de către beneficiar a bunurilor de la poarta societății prelucrătoare și comunicarea unui cod valabil de TVA în România.

Pentru situațiile în care acești furnizori au deținut, pentru bunurile livrate, documentele de transport care atestă că bunurile au părăsit teritoriul României au aplicat scutirea de TVA. Nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de art. 10 din OMFP nr. 2.222/2006 și art. 4 alin. (4) din OMFP nr. 103/2016 furnizorii au aplicat corect TVA și, pe cale de consecință, și reprezentantul fiscal ABC GmbH a dedus corect TVA pentru serviciile facturate.

Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de T2 lei aferentă ”mașinii de curbat metale”, societatea susține că FZR1 SRL utilizează utilajul doar la procesarea materialelor puse la dispoziție de subscrisa, nefiind transferat dreptul de proprietate asupra utilajului conform contractului și actelor adiționale.

Având în vedere exemplul nr. 3 la pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice actuale date în aplicarea art. 271 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care conține prevederi identice cu cele ale art. 129 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, societatea consideră că pentru acest utilaj pus la dispoziție gratuit nu sunt aplicabile prevederile indicate de organul fiscal, întrucât nu este o livrare de bunuri, nefiind transferată proprietatea și că prestarea este în scopul activității economice, deci nu poate fi asimilată uneia cu plată.

În legătură cu TVA colectată suplimentar în sumă de T3 lei aferentă exporturilor este nelegală, societatea arată că furnizorul FZR1 SRL a exportat bunurile către clientul final al societății, respectiv către CLX Co. LTD, existând declarațiile vamale de export aferente facturilor fct1 și fct2.

Societatea susține că din punct de vedere al TVA au existat două livrări, și anume:

- livrarea 1: de la FZR1 SRL la reprezentant fiscal ABC GmbH, scutită din punct de vedere al TVA, fiind export cu DVE;
- livrarea 2: de la reprezentant fiscal ABC GmbH către CLX Co. LTD, care nu este în sfera de aplicare, fiind ulterioară exportului.

Societatea consideră că declarația vamală de export este documentul care atestă că bunurile au părăsit teritoriul UE și, prin urmare, orice livrări efectuate ulterior întocmirii DVE-ului au locul în afara UE din punct de vedere al TVA și sunt neimpozabile în România, nefiind îndeplinite condițiile cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal. Pentru aceste operațiuni se aplică scutirea de TVA conform art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

În susținerea contestației societatea nerezidentă a prezentat un număr de 10 anexe incluzând decizia de impunere, raportul de inspecție fiscală, punctul de vedere, rapoartele de inspecție fiscală întocmite la furnizor, facturile fct1, fct2 și documentele de export aferente, contractul de execuție și livrare echipamente nr. 01/01.09.2004, facturi furnizori și model documente, fără să le numeroteze și opiseze corespunzător.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Perioada verificată: 25.11.2014-30.06.2016 TVA.

3.1. Referitor la TVA în sumă de T1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA își poate deduce TVA pentru achizițiile de servicii neimpozabile în România.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-CN yy/aa.bb.cc societatea nerezidentă ABC GmbH, înregistrată în scopuri de TVA în România cu codul ROX și-a dedus TVA în sumă de T1 lei pentru achiziții locale de servicii de prelucrare, după cum urmează:

- T1a lei de la furnizorul intern FZR1 SRL (denumire anterioară Intech Engineering SRL) în baza contractului nr. 1/01.09.2004 prin care furnizorul procedează la "execuția și livrarea de echipamente și confecții metalice conform documentației tehnice puse la dispoziție de către client, materiale care se vor asigura de către client și care trebuie puse gratuit la dispoziție înaintea începerii fabricației";

- T1b lei de la furnizorul intern FZR2 SRL (denumire anterioară Duk SA) în baza contractului nr. FN/26.12.1994 ce are ca obiect "prelucrarea unor materiale în România puse la dispoziție de către client – materiile prime și auxiliare pentru fabricarea compensatorilor, materialele vor fi puse la dispoziția furnizorului înaintea începerii contractului".

Din nota explicativă dată de împuternicitul societății în data de 14.09.2016 reiese că "toate facturile de achiziție înregistrate în perioada verificată reprezintă servicii de prelucrare" și că în perioada noiembrie 2014 – iunie 2015 facturile au fost emise de furnizori fără TVA pentru codul DEY, iar în urma verificării furnizorilor de către organele de inspecție fiscală s-a dispus stornarea facturilor emise fără TVA pe codul DEY și emiterea facturilor cu TVA pentru codul ROX.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nerezidentă a înregistrat facturi de achiziție locală de servicii (servicii de prelucrare) conform art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, fără să prezinte documente din care să reiasă că facturile de achiziție de servicii sunt în legătură cu un bun imobil și nu conțin achiziții de bunuri.

Deoarece societatea nerezidentă are sediul activității sale economice în Germania, locul de prestare a serviciilor este în Germania conform art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/201 și, în consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de T1 lei.

În drept, potrivit art. 125¹, art. 126, art. 133, art. 134, art. 145 și art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"Art. 125¹. - (2) În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă

care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă”.

”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)”.

”Art. 133. - (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 sediul 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”.

”Art. 134. - (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

”Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.

”Art. 159. - (3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147²”.

Prevederi similare sunt reglementate și la art. 266, art. 268, art. 278, art. 280, art. 297 și art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

”Art. 266. - (2) În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă”.

”Art. 268. - (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270-272, 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. 275 și art. 278;**

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)".

"Art. 278. - (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".

"Art. 280. - (2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata** de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată".

"Art. 297. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei**".

"Art. 330. - (3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, **pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă.** Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297-302".

Referitor la înregistrarea în scop de TVA în România a persoanelor impozabile cu sediul activității economice în afara României, sunt incidente prevederile art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării societății nerezidente în scop de TVA în România:

"Art. 153. - (2) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României, **dar este stabilită în România printr-un sediu fix**, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în România, astfel:

a) înainte de primirea serviciilor, în situația în care urmează să primească pentru sediul fix din România servicii pentru care este obligată la plata taxei în România conform art. 150 alin. (2), dacă serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care este stabilită în sensul art. 125¹ alin. (2) în alt stat membru;

b) înainte de prestarea serviciilor, în situația în care urmează să presteze serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) de la sediul fix din România pentru un beneficiar persoană impozabilă stabilită în sensul art. 125¹ alin. (2) în alt stat membru care are obligația de a plăti TVA în alt stat membru, conform echivalentului din legislația statului membru respectiv al art. 150 alin. (2);

c) înainte de realizarea unor activități economice de la respectivul sediu fix în condițiile stabilite la art. 125¹ alin. (2) lit. b) și c) care implică:

1. livrări de bunuri taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, inclusiv livrări intracomunitare scutite de TVA conform art. 143 alin. (2);

2. prestări de servicii taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, altele decât cele prevăzute la lit. a) și b);

3. operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3);

4. achiziții intracomunitare de bunuri taxabile.

(4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente **pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei**, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2)-(6). Persoana impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA dacă efectuează în România oricare dintre următoarele operațiuni:

a) importuri de bunuri;

b) operațiuni prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e), dacă optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3);

c) operațiuni prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f), dacă acestea sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiuni conform art. 141 alin. (3).

(5) Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, **care intenționează**:

a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 150¹; sau

b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă.

(6) Persoana impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, care are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate, în condițiile stabilite prin norme, să își îndeplinească această obligație prin desemnarea unui reprezentant fiscal. Persoana impozabilă nestabilită în Comunitate care are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România este obligată, în condițiile stabilite prin norme, să se înregistreze prin desemnarea unui reprezentant fiscal”.

Prevederi similare se regăsesc la art. 316 alin. (2), (4), (6) și (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016.

Sintetizând logic dispozițiile legale anterior citate se rețin următoarele:

1. un contribuabil, persoană înregistrată în scopuri de TVA în România își **poate deduce TVA** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă operațiunile au loc în România (sunt impozabile) în România și sunt taxabile în România întrucât numai pentru astfel de operațiuni poate interveni exigibilitatea TVA**, respectiv dreptul autorității fiscale din România de a solicita plata taxei de la furnizorii/prestatorii care au înscris taxa în facturile emise către contribuabilul care pretinde deducerea TVA ;

2. **pentru a fi impozabile în România și, implicit, susceptibile a fi taxabile în România**, operațiunile trebuie să îndeplinească 4 (patru) condiții cumulative, între care și cea ca **locul operațiunilor** – livrări de bunuri ori prestări de servicii din partea furnizorilor/prestatorilor – **să fie considerat a fi în România**, conform dispozițiilor legale specifice în materie de TVA;

3. **determinarea locului operațiunilor implică determinarea naturii acestora**, respectiv dacă este vorba de **livrarea de bunuri** ori de **prestarea de servicii întrucât locul se stabilește după reguli diferite** conform dispozițiilor legale relevante în materie de TVA;

4. în cazul prestărilor de servicii, cu excepția celor pentru care se aplică reguli specifice, regula generală stabilește că locul prestării se consideră a fi locul **unde**

beneficiarul își are stabilit sediul activității sale economice (deci nu locul unde este stabilit prestatorul);

5. doar în cazul în care **beneficiarul dispune de un sediu fix, adică de un loc cu suficiente resurse tehnice și umane** pentru a efectua regulat livrări de bunuri ori prestări de servicii, **locul prestărilor de servicii cu regula generală se consideră a fi locul unde este situat sediul fix**, dacă serviciile sunt furnizate sediului fix;

6. **Înregistrarea în scop de TVA în România a unei persoane impozabile cu sediul activității economice în alt stat membru nu înseamnă automat că acea persoană dispune de un sediu fix în România**, existența acestuia putând fi stabilită fie ca urmare a înregistrării în temeiul art. 153 alin. (2) din Codul fiscal [art. 316 alin. (2) din Codul fiscal actual], fie în urma verificării faptice a resurselor tehnice și umane pentru efectuarea regulată a livrărilor de bunuri și servicii;

7. dacă furnizorii/prestatorii au fost obligați la colectarea TVA pentru anumite operațiuni (taxarea operațiunilor) în urma unor inspecții fiscale, facturile de corecție emise către beneficiari **trebuie să conțină mențiunea** că sunt emise după inspecție și să fie înscrise într-o rubrică separată în decontul de TVA.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru suma de T1 lei pe motiv că este vorba de achiziții de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în Germania, unde societatea nerezidentă își are stabilit sediul activității sale economice, bazându-se pe contractele de prelucrare încheiate în data de 01.09.2004, respectiv 26.12.1994 și pe declarația împuternicitului societății nerezidente din nota explicativă, care a declarat că este vorba de achiziții de servicii de prelucrare.

Analizând documentația existentă la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Din răspunsul dat de împuternicit prin nota explicativă nr. 2 referitor la motivele pentru care ABC GmbH s-a înregistrat în scop de TVA în România reiese că clienții acesteia au solicitat ridicarea bunurilor direct din România sau livrarea bunurilor direct din România, precum și efectuarea de exporturi directe din România către țări terțe, deci nu pentru faptul că societatea nerezidentă ar avea un sediu fix în România, respectiv pentru faptul că dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua operațiuni impozabile în România. De altfel, organele de inspecție fiscală n-au constatat că societatea nerezidentă ar dispune de un sediu fix în România și nici contestația n-a susținut prin contestație că dispune de un asemenea sediu fix, iar din declarația de înregistrare fiscală reiese că societatea nerezidentă s-a înregistrat în scopuri de TVA în baza art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, deci fără ca înregistrarea să implice existența vreunui sediu fix în România. În aceste condiții, în cazul prestărilor de servicii devin incidente prevederile art. 133 alin. (2) din vechiul Cod fiscal [art. 278 alin. (2) din noul Cod fiscal] potrivit cărora locul prestărilor pentru serviciile generale este locul unde beneficiarul își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în Germania.

În privința naturii operațiunilor, se reține că societatea nerezidentă a încheiat cu furnizorii interni FZR1 SRL (denumire anterioară ... SRL) și FZR2 SRL (denumire anterioară ... SA) două contracte al căror obiect îl reprezintă execuția și livrarea de echipamente și confecții metalice, **prin prelucrarea materiilor prime puse la dispoziție de societatea nerezidentă.**

În descrierea activității desfășurate realizată cu prilejul înregistrării în scop de TVA în România, societatea nerezidentă arată că din 1993 majoritatea produselor sale sunt realizate în România, unde au fost întemeiate două fabrici independente,

respectiv furnizorii interni FZR1 SRL și FZR2 SRL. Aproximativ 95% din materiile prime și de bază sunt cumpărate din Germania de către societatea nerezidentă și livrate în România către cele două fabrici care produc bunurile și le livrează înapoi în Germania sau direct clienților finali, facturând societății-mamă din Germania orele lucrate. Uneori, unele produse de bază sunt cumpărate din România de cei doi furnizori, costurile fiind incluse în facturi.

Din anexa nr. 1 la punctul de vedere cu privire la rezultatele inspecției fiscale înregistrat sub nr.10.10.2016 cuprinzând centralizatorul facturilor emise de FZR2 SRL reiese că valoarea manoperei facturate este de A euro, iar valoarea materialului achiziționat de la intern exclusiv pentru ambalare este în sumă de B euro, în timp ce valoarea materialului pus la dispoziție de client (societatea nerezidentă) în lohn (adică pentru prelucrare) este în sumă de H euro.

Din anexa nr. 3 transmisă cu adresa înregistrată sub nr. ...11.10.2016 în completare la punctul de vedere cu privire la rezultatele inspecției fiscale cuprinzând centralizatorul facturilor emise de FZR1 SRL reiese că, prin însumarea comenzilor, valoarea manoperei facturate este de D euro, iar valoarea materialului achiziționat de la intern este în sumă de F euro, în timp ce valoarea materialului pus la dispoziție de client (societatea nerezidentă) în lohn (adică pentru prelucrare) este în sumă de J euro.

Ca atare, din documentația existentă rezultă cu suficientă claritate că **societatea nerezidentă ABC GmbH a beneficiat de prestări de servicii de la cei doi furnizori interni afiliați constând în prelucrarea materiei prime puse la dispoziție de beneficiar (sistem lohn), fără ca achizițiile adiționale interne de materiale realizate direct de furnizori să schimbe natura operațiunilor având în vedere ponderea manoperei și materialelor puse la dispoziție de beneficiar.**

În consecință, susținerea societății contestatoare în sensul că furnizorii au aplicat corect TVA prin neîndeplinirea condițiilor cumulative prevăzute de art. 10 din OMFP nr. 2.222/2006 și art. 4 alin. (4) din OMFP nr. 103/2016 (din care și citează la pct. 2.4 din contestație) apare ca vădit neîntemeiată **întrucât în speță nu este vorba de livrări de bunuri cu locul livrării în România**, eventual în regim intracomunitar (adică transportate între două state membre) și pentru care să se pună problema justificării scutirii de TVA, **ci de prestări de servicii neimpozabile în România întrucât locul prestării este la sediul beneficiarului din străinătate.**

Faptul că a achiziționat servicii de prelucrare și nu bunuri este recunoscut de însăși societatea contestatoare prin nota explicativă dată în cursul inspecției fiscale.

De altfel, societatea nerezidentă **nici nu-și motivează defel contestația cu privire la fondul tratamentului fiscal al operațiunilor derulate cu cei doi furnizori interni și nu combate din punct de vedere factual și al dreptului fiscal substanțial constatările organelor de inspecție fiscală**, și anume că a beneficiat de prestări de servicii de prelucrare pentru care locul prestării este la sediul activității economice din străinătate și pentru care nu-și poate exercita dreptul de deducere a TVA deoarece sunt operațiuni neimpozabile în România.

Referitor la invocarea principiului certitudinii impunerii de la pct. 2.1 din contestație, se reține că potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală "în exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a

contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, **pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor**”.

Cum cele trei rapoarte de inspecție fiscală ale căror constatări sunt invocate au fost încheiate la furnizorul intern FZR1 SRL, și nu la verificarea propriei activități a contestatoarei, reiese că **principiul certitudinii impunerii nu poate fi valorificat** în favoarea contestatoarei.

Numai în subsidiar, organul de soluționare a contestației reține din analiza conținutului acestor rapoarte că organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești au constatat și ele că furnizorul intern FZR1 SRL *a efectuat și operațiuni neimpozabile în România* (implicit netaxabile în România) în relația cu societatea contestatoare nerezidentă constând în servicii de manoperă confecții metalice ori în lucrări asupra bunurilor mobile corporale (pg. 5-6/9 din RIF nr. rif1/15.07.2015, pg. 9/14 din RIF nr. rif3/20.07.2016). În aceste condiții, *devine evident că cele trei rapoarte nu justifică pretenția contestatoarei în privința unei certitudini a impunerii față de operațiuni care au tratament fiscal diferențiat în funcție de circumstanțele concrete ale operațiunilor*. Mai mult, deși invocă constatările din cele trei rapoarte de inspecție fiscală, societatea nerezidentă contestatoare *nu a prezentat nicio factură de corecție emisă în urma inspecțiilor fiscale realizate* la furnizor, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (3) din vechiul Cod fiscal [art. 330 alin. (3) din Codul fiscal actual].

De altfel, organul de soluționare a contestației a constatat că, ulterior celor trei inspecții fiscale, furnizorul intern FZR1 SRL a solicitat precizări cu privire la tratamentul fiscal al operațiunilor derulate în relația cu societatea nerezidentă, printr-o adresă înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice sub nr./2016, în cadrul procedurii de asistență a contribuabililor, iar direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice a opinat că operațiunile realizate de acest furnizor în beneficiul ABC GmbH reprezintă lucrări asupra bunurilor mobile corporale neimpozabile în România, atunci când beneficiarul furnizează materiile prime necesare în baza contractului de lohn, chiar și în situația în care pentru finalizarea comenzilor se folosesc parțial și materiale achiziționate de furnizor din România. Doar în situația în care materia primă ar fi achiziționată de furnizor din România și rămâne în proprietatea acestuia pentru a fi utilizată în procesul de producție, ar fi vorba de o livrare de bunuri, tratamentul fiscal (taxabil, scutit etc.) fiind diferit, de la caz la caz, în funcție de elementele concrete ale fiecărei tranzacții în parte. Așadar, tratamentul fiscal aplicat contestatoarei de organele de inspecție fiscală în sensul considerării tranzacțiilor încheiate cu furnizorii interni drept prestări de servicii neimpozabile în România a fost confirmat și de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice.

De asemenea, principiul certitudinii impunerii nici nu subzistă defel în cazul achizițiilor de servicii de prelucrare neimpozabile de la celălalt furnizor intern FZR2 SRL, pentru care societatea contestatoare nu a adus niciun argument în susținere.

În sfârșit, organul de soluționare a contestației constată că argumentele aduse de societatea nerezidentă prin contestația formulată nu vizează constatările de fapt și încadrarea în temeiurile de drept realizate de organele de inspecție fiscală, ceea ce constituie o veritabilă nemotivare substanțială a contestației, fapt pentru care se va reține și incidența prevederilor art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căreia *”În soluționarea contestației organul competent verifică **motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile***

legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În consecință, în raport de cele anterior prezentate, contestația formulată societatea nerezidentă ABC GmbH urmează a fi respinsă cu privire la acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA în sumă de T2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă punerea la dispoziție cu titlu gratuit a unui utilaj către furnizor pentru care s-a dedus TVA este asimilată unei livrări de bunuri efectuată cu plată, în condițiile în care utilajul nu este utilizat în cadrul propriei activități economice a persoanei care a dedus TVA, ci în cadrul activității economice a furnizorului.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-CN yy/aa.bb.cc societatea nerezidentă și-a dedus TVA în sumă de T2 lei pentru importul unei mașini pentru curbat metale în stare neasamblată realizat cu declarația vamală de import nr. 15ROCT...../05.11.2015.

Prin nota explicativă dată de împuternicitul societății acesta a afirmat că mașina a fost pusă la dispoziție cu titlu gratuit furnizorului FZR1 SRL pentru a fi utilizată în cadrul procesului de prelucrare. A fost prezentat contractul de închiriere comercială nr. 10 încheiat în data de 02.02.2007 și actul adițional nr. 2 din 15.11.2015, prin care era prevăzută închirierea utilajelor din anexa nr. 1 contra cost. În data de 19.12.2008 a fost încheiat și actul adițional nr. 1 prin care contractul de închiriere comercială se transformă în contract de comodat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mașina pentru curbat metale, pentru care s-a dedus TVA la cumpărare a fost pusă la dispoziție cu titlu gratuit în baza contractului de comodat și, în baza art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal s-a procedat la colectarea TVA suplimentară în sumă de T2 lei.

În drept, potrivit art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

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

(4) **Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată** următoarele operațiuni:
[...]

b) **preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial”.**

În speță, între ABC GmbH în calitate de proprietar și FZR1 SRL în calitate de chiriaș a fost încheiat contractul de închiriere comercială nr. 10/02.02.2007 prin care proprietarul a dat în folosință contra unei sume de bani cu titlu de chirie (1.500 euro) bunurile cuprinse în anexa nr. 1, pentru o perioadă de 5 ani, cu posibilitatea prelungirii.

Obligațiile chiriașului sunt cele stabilite la art. 10 de contract, respectiv: să folosească bunul închiriat conform destinației prevăzute în contract, să execute, la timp și în bune condiții, pe cheltuiala sa, toate lucrările de întreținere și reparații, să păstreze integritatea bunului închiriat, să asigure paza, să nu cesioneze contractul ori să subînchirieze fără acceptul proprietarului și să restituie bunul la expirarea contractului în starea în care l-a primit, dar cu uzura normală pentru perioada de utilizare.

Prin actul adițional nr. 1 din 19.12.2008 s-a hotărât modificarea contractului de închiriere comercială începând cu data de 01.01.2009, astfel:

- contractul de închiriere comercială se transformă în contract de comodat;
- proprietarul renunță complet la contravaloarea chiriei convenite conform contractului de închiriere comercială nr. 10 din 02.02.2007.

Prin actul adițional nr. 2 din 15.11.2015 s-a modificat anexa nr. 1 la contractul de închiriere comercială cu privire la bunuri.

Din dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală au considerat că mașina importată, pentru care societatea și-a dedus TVA aferentă, a fost pusă la dispoziția furnizorului cu titlu gratuit, aspect acceptat de contestatoare, care consideră neconformă cu realitatea doar interpretarea fiscală a situației. Astfel, prin contestația formulată ABC GmbH susține că utilajul este utilizat de furnizor doar la procesarea propriilor materiale puse la dispoziție, că operațiunea este în scopul activității sale economice și că nu s-a transferat dreptul de proprietate asupra utilajului, invocând exemplul nr. 3 de la pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice actuale date în aplicarea art. 271 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal pe motiv că prevederile legale sunt identice cu cele ale art. 129 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Sușinerile contestatoarei sunt neîntemeiate pentru considerentele ce succed:

Faptul că în contract s-a stipulat netransferarea dreptului de proprietate asupra bunurilor nu prezintă nicio relevanță întrucât nu este vorba de o livrare propriu-zisă în sensul definiției de la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, ci de o operațiune asimilată unei livrări cu plată în înțelesul legislației de TVA, reglementată distinct la art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

În contractul de închiriere comercială nr. 10/02.02.2007 nu este precizat în niciun fel destinația bunurilor închiriate și, cu atât mai puțin, că utilajul în discuție este utilizat de furnizor doar la procesarea propriilor materiale puse la dispoziție, astfel că susținerea privind faptul că utilajul este utilizat în scopul activităților economice ale contestatoarei nu are niciun suport.

Nici trimiterea la exemplul nr. 3 de la pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice nu poate fi reținută, ea fiind aplicabilă prestărilor de servicii asimilate după data de 1 ianuarie 2016 și nicidecum livrărilor de bunuri asimilate până la data de 31 decembrie 2015.

În plus, exemplul nr. 3 se referă la situația bunurilor care sunt utilizate **exclusiv** de furnizor/prestator pentru livrarea de bunuri/prestarea de servicii **în beneficiul persoanei care deține bunul**, ceea ce în speță nu s-a întâmplat, contestatoarea ne prezentând nicio dovadă în acest sens.

Mai mult, din rapoartele de inspecție fiscală realizate la furnizor, prezentate de contestatoarea însăși în susținerea cauzei, reiese că **furnizorul FZR1 SRL a desfășurat preponderent activitatea de execuție și livrarea de echipamente și confecții metalice** conform documentației tehnice puse la dispoziție de clienți în baza contractelor nr. 1/01.09.2004 încheiat cu ABC GmbH (contestatoarea) și nr. 2/03.12.2007 cu **DKB BV** Belgia (deci o altă societate din grup) – pg. 4/9 din RIF nr. rif1/15.07.2015, pg. 4/19 din RIF nr. rif2/09.10.2015. La pg. 5/14 din RIF nr. rif3/20.07.2016 sunt menționați, pe lângă cele două societăți menționate, și **alți clienți** pentru livrările de confecții metalice (**CLQ SRL și CLK SRL**).

Prin urmare, rezultă că **utilajul "mașină pentru curbat metale" este utilizat de furnizorul căruia i-a fost pus la dispoziție pentru prelucrarea de materii prime și materiale nu numai în folosul persoanei care deține proprietatea utilajului (contestatoarea), ci și în folosul altor persoane (DKB BV Belgia, CLQ SRL și CLK**

RO SRL), devenind evident că utilajul nu este utilizat în cadrul activității economice a contestatoarei, ci în cadrul activității economice a furnizorului, care îl utilizează la livrarea de bunuri și/sau prestări de servicii și către alte persoane decât proprietarul utilajului respectiv.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea TVA pentru utilajul pus la dispoziție cu titlu gratuit, contestația societății ABC GmbH urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.3. Referitor la TVA în sumă de T3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea nerezidentă care a livrat bunuri unui client extracomunitar poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrări de bunuri la export, în condițiile în care nu justifică scutirea de TVA cu declarații vamale de export din care să reiasă că bunurile au fost transportate sau expediate în afara Uniunii Europene de societatea nerezidentă în calitate de furnizor, de către clientul cumpărător ori de către o altă persoană în contul acestora.

În fapt, în urma verificării scutirii de TVA pentru livrările de bunuri în afara Uniunii Europene, organele de inspecție fiscală au solicitat informații Direcției Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică cu privire la exporturile realizate de societate în perioada verificată și au constatat că pentru două facturi înscrise în jurnalele de vânzări nu există dovada exportului confirmat de autoritățile vamale, respectiv pentru factura nr. fct1/21.01.2015 în valoare de VE1 lei și pentru factura nr. fct2/30.01.2015 în valoare de VE2 lei, ambele emise către beneficiarul CLX Co. LTD.

Neprezentând pentru aceste livrări documentul electronic de export (DVE) emis pe numele său, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu justifică scutirea de TVA în conformitate cu prevederile art. 2 alin. (1) și (2) din O.M.F.P. nr. 2.222/2006 și au procedat la colectarea suplimentară de TVA în sumă de T3 lei.

ABC GmbH susține că documentele de export sunt pe numele furnizorului său FZR1 SRL și că livrarea bunurilor realizată de ea către beneficiarul extern este o doua livrare ulterioară exportului, care nu este în sfera de aplicare a TVA și că pentru această operațiune se aplică scutirea de TVA conform art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 126, art. 128, art. 132, art. 134¹, art. 134² și art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data operațiunilor în litigiu:

”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).”

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

”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. [...]**”.

”Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la **data livrării bunurilor** sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este **data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar**. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului”.

”Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; [...]**”.

”Art. 143. - (1) **Sunt scutite de taxă:**

a) **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;**

b) **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat [...]**

(3) **Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă** pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, **procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă**”.

Cu privire la justificarea scutirii de TVA, Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

”Art. 1 – (2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. **Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România**, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal [...]

”Art. 2. – (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. **Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului**, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) **Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:**

a) **factura**, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) **unul dintre următoarele documente:**

1. **certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export** sau, după caz, **notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică**; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, **certificat pe verso de biroul vamal de ieșire**;

c) **documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său**, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

“Art. 3. – (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. **Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.**

(2) **Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”.**

Din dispozițiile legale precitate rezultă că beneficiază de scutirea de TVA livrarea de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității (export) de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, persoana impozabilă care realizează operațiunea de livrare (furnizorul) având obligația să dovedească că bunurile au parasit teritoriul comunitar și să justifice scutirea cu documentele eliberate pe numele său de autoritățile vamale competente care să certifice încheierea operațiunii de export.

Astfel, se reține că **scutirea de TVA se acordă** pentru exporturi, respectiv pentru **livrări de bunuri care părăsesc efectiv teritoriul vamal al Uniunii Europene**. Cum intrarea și ieșirea bunurilor în/din teritoriul vamal al Uniunii Europene sunt supuse formalităților vamale, scutirea pentru exportul bunurilor este justificată cu **factura, cu documentul de transport și cu documentul de export** (declarație vamală de export, declarație vamală de export pe cale electronică, document administrativ unic) care trebuie **certificate de biroul vamal competent**, fie de biroul vamal de export, fie de biroul vamal de ieșire prin care bunurile părăsesc teritoriul vamal al Uniunii Europene.

În speță, societatea ABC GmbH a emis două facturi ce au menționea codului de TVA românesc ROX și scutirea de impozit în temeiul art. 143 alin. (1) din Codul fiscal către beneficiarul CLX Co. LTD din Coreea de Sud, respectiv:

- factura nr. fct2/21.01.2015 pentru elemente metalice în valoare de EX1 euro (VE1 lei);

- factura nr. fct1/30.01.2015 pentru elemente metalice și alte componente în valoare de EX2 euro (VE2 lei).

Condiția de livrare este FOB Incoterms 2010 Constanța, România, iar adresa de livrare este CLXF din Arabia Saudită.

Pentru justificarea operațiunii societatea a prezentat două documente electronice de export (DVE), respectiv:

- DVE nr. dve1x din 12.03.2015 Constanța Port, în care la rubrica expeditor este menționat FZR1 SRL, destinat CLX Co. LTD, condiția de livrare FOB Constanța, valoarea totală facturată EY1 euro;

- DVE nr. dve2y din 20.02.2015 Constanța Sud Agiea, în care la rubrica expeditor este menționat FZR1 SRL, destinat CLX Co. LTD, condiția de livrare EXW Ploiești, valoarea totală facturată EY2 euro.

În privința termenilor de livrare, potrivit regulilor Incoterms, în cazul condiției de livrare FOB (Free on Board – Franco la bord) vânzătorul își îndeplinește obligația de livrare în momentul în care marfa a trecut balustrada vasului, în portul de încărcare convenit. Costurile și riscurile de pierdere și deteriorare a mărfii sunt suportate din acel moment de cumpărător. Termenul FOB implică obligația vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export.

Față de cele anterior prezentate, analizând susținerile societății contestatoare, reiese că acestea sunt vădit neîntemeiate, având în vedere că aceasta a livrat/vândut bunuri către clientul CLX Co. LTD **fără să dețină**, în afara facturilor emise în data de 21.01.2015 și 30.01.2015, **niciun alt document care să justifice scutirea de TVA**, astfel cum sunt ele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a)-c) ori art. 3 alin. (2) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, respectiv documentele electronice de import care să certifice încheierea operațiunilor de export a bunurilor și documentele de transport și celelalte documente care să ateste că bunurile au fost transportate ori expediate în afara teritoriului Uniunii Europene.

Ținând cont de modul de derulare a tranzacțiilor, organul de soluționare reține că livrarea bunurilor către clientul CLX Co. LTD nu este "livrarea 2" și în afara sferei de aplicare a TVA, **susținerile contestatoarei fiind confuze, contradictorii și neîntemeiate**, în condițiile în care:

- nu a depus **nicio factură care să ateste "livrarea 1"**, adică un transfer al dreptului de proprietate asupra **bunurilor de la furnizorul FZR1 SRL la contestatoarea ABC GmbH**;

- dimpotrivă, din documentația aferentă celor două declarații vamale de export, transmisă de birourile vamale la solicitarea organului de soluționare reiese că FZR1 SRL a **facturat societății nerezidente contestatoare prestări de servicii și nicidecum livrări de bunuri, ca să poată fi vorba de o așa-zisă "livrare 1"**. Spre exemplu, în cazul DVE nr. dve1x din 12.03.2015, valoarea facturată de EY1 euro din factura nr. factix/03.03.2015 în baza căreia s-a efectuat vămuirea este formată din valoarea materialelor puse la dispoziție de societatea nerezidentă de EY1/a euro și valoarea serviciilor de EY1/b euro, detaliată în confirmarea transmisă între părți aferentă livrării nr. 1/2/3/4/2015 (preț execuție/manufacturing – EY1/b1 euro, ambalaj/packing – EY1/b2 euro și cost macara/crane rental – EY1/b3 euro), **rezultând cu prisosință cu nu este vorba de doua livrări succesive din punct de vedere al TVA**, așa cum eronat susține contestatoarea, ci de punerea la dispoziție a bunurilor rezultate din prelucrare către proprietarul materiei prime (prestare de serviciu) pe relația FZR1 SRL – societatea nerezidentă) urmată de o livrare de bunuri pe relația societatea nerezidentă – clientul CLX Co. LTD);

- **livrarea de la contestatoarea ABC GmbH către CLX Co. LTD a fost realizată, în ambele situații, sub condiția de livrare FOB Constanța, rezultând cu suficientă claritate că locul livrării este în România, adică locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul**, indiferent de cine le transportă sau expediază, **după cum se prevede la art. 132 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal**;

- **deoarece locul livrării este în România**, toate condițiile cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal sunt îndeplinite, astfel că **operațiunea este impozabilă în**

România și nicidecum în afara sferei de aplicare a TVA, așa cum vădit eronat susține contestatoarea;

- de altfel, contestatoarea se contrazice când invocă aplicarea scutirii de TVA conform art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal întrucât scutirile nu pot viza decât operațiuni impozabile în România (adică în sfera de aplicare a TVA) și nu operațiuni în afara sferei (care, nefiind impozabile, nu se pune problema justificării unei eventuale scutiri de TVA – a se vedea art. 1 alin. (2) din Instrucțiuni);

- fiind operațiune impozabilă în România, contestatoarea avea obligația justificării scutirii de TVA cu documentația prevăzută de instrucțiuni, respectiv cu **declarații vamale de export în care să aibă calitatea de exportator/expeditor, care să corespundă poziției sale de transmitător al dreptului de proprietate asupra bunurilor (titularul livrării de bunuri în înțelesul TVA)** și cu documentația care atestă transportul bunurilor în afara Uniunii Europene;

- în declarațiile vamale de export prezentate apare ca expeditor/exportator propriul prestator FZR1 SRL, **acesta neavând calitatea de furnizor pentru bunurile ce fac obiectul facturilor nr. fct2/21.01.2015 și nr. fct1/30.01.2015 pentru a fi aplicabile prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal** (nici către societatea contestatoare, nici către beneficiarul din Coreea de Sud), **contestatoarea confundând circuitul fizic al bunurilor cu natura tranzacțiilor din punct de vedere al TVA;**

- ca livrările către clientul extern să fi fost în afara sferei de aplicare a TVA, deci neimpozabile ar fi trebuit ca locul livrării să fi fost în afara României; or, prin condiția de livrare FOB Constanța reiese neîndoielnic că locul livrării este în România, deci este vorba de operațiuni impozabile în România;

- nu momentul "întocmirii" DVE-ului prezintă relevanță în stabilirea tratamentului fiscal al tranzacțiilor, ci momentul faptului generator, adică **momentul în care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar**, în raport de condițiile de livrare convenite (FOB Constanța) și de prevederile legale specifice în materie de TVA (art. 128 alin. (1) și art. 134¹ alin. (6) din Codul fiscal).

În subsidiar, se reține că nu există nicio dispoziție legală care să prevadă ca pentru aceeași operațiune cu locul impozitării într-un stat membru (România) – livrarea unor bunuri în afara Uniunii Europene (export) – să beneficieze de scutire de TVA două persoane impozabile, dovadă fiind și faptul că în motivarea contestației societatea nerezidentă susține că este vorba de o operațiune cu locul livrării în afara României (adică neimpozabilă/în afara sferei de aplicare a taxei în România), în timp ce în facturile emise a făcut trimitere la art. 143 alin. (1) din Codul fiscal, adică la o operațiune cu locul livrării în România (singura susceptibilă să beneficieze, eventual, de scutirile prevăzute de art. 143 din Codul fiscal). De altfel, societatea nerezidentă a mai livrat bunuri în condiții asemănătoare către clientul CLX Co. LTD (spre exemplu, cu factura fct3/03.11.2015) provenind de la furnizorul FZR1 SRL, deosebirea esențială fiind că în declarația vamală de export apare ea însăși ca expeditor/exportator și nu prestatorul/furnizorul intern (spre exemplu, DVE cu nr. 15ROCT.../11.11.2015), ceea ce explică și tratamentul fiscal diferit în raport de primele operațiuni.

Față de cele anterior prezentate, întrucât societatea nerezidentă ABC GmbH a efectuat livrări de bunuri pe teritoriul României și nu dispune de documentația necesară pentru a justifica scutirea de TVA pentru propriile operațiuni, în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA suplimentară în sumă de T3 lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 125¹ alin. (2) lit. b), art. 126 alin. (1) lit. b), art. 128 alin. (1) și alin. (4) lit. b), art. 132 alin. (1) lit. a), art. 133

alin. (2), art. 134 alin. (2), art. 134¹ alin. (1) și alin. (6), art. 134² alin. (2) lit. b), art. 143 alin. (1) lit. a) și b), art. 145 alin. (1), art. 153 alin. (4) și art. 159 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 266 alin. (2) lit. b), art. 268 alin. (1) lit. b), art. 278 alin. (2), art. 280 alin. (2), art. 297 alin. (1) și art. 330 alin. (3) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 1 alin. (2), art. 2 alin. (2) și art. 3 alin. (1) și alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC GmbH formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CN qq/aa.bb.cc, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-CN yy/aa.bb.cc pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **T lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.