



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
.X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 161 / 2016
privind soluționarea contestației formulate de
.X., .X.,
Sucursala .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 517/09.03.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală regională a finanțelor publice .X., Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii, prin adresa nr..X./07.03.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 517/09.03.2016, cu privire la contestația formulată de .X., .X., Sucursala .X., denumită în continuare .X., având sediul în .X., .X., șos. Nordului, nr..X., camerele .X. și .X., cod de identificare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X..

.X. contestă parțial Decizia de impunere nr.F-.X./19.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./19.01.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii, prin care, urmare soluționării deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.10.2011-30.09.2015, cu control anticipat, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, din care societatea contestă TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Față de data emiterii deciziei de impunere, respectiv 19.01.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la data de 22.02.2016, potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X..

I. .X., contestă Decizia de impunere nr.F-.X./19.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./19.01.2016 de organele de inspecție fiscală ale Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii, precizând următoarele:

În luna februarie 2011, un consorțiu format din .X. și .X. (devenită între timp .X. Ltd.) a semnat acordurile de concesiune cu Agenția Națională pentru Resurse Minerale din România în vederea exploatarei și dezvoltării a două perimetre din sectorul românesc al Mării Negre, și anume EX-29 Est Rapsodia și EX-30 Trident.

În anul 2012, Romgaz s-a alăturat proiectului, iar în acest moment partenerii din cadrul acestui proiect dețin următoarele participații: .X. – 72%, .X. Ltd – 18% și Romgaz – 10%.

Perimetrele sunt situate în Marea Neagră, cu adâncimi ale apei de la 100 la 1.000 metri, în Zona Economică („ZEE”) a României. Distanța de la linia de coastă este de aproximativ 60 de mile marine/170 km.

În luna mai 2011, compania .X., .X. a deschis o sucursala la .X. pentru a administra aceste proiecte.

.X. a inițiat în anul 2014 campania de foraj (faza de explorare) în cadrul perimetrelor, cu scopul de a identifica potențialele rezerve de petrol și/sau gaze naturale. Campania de foraj a durat până în anul 2015.

În vederea desfășurării activității de explorare, .X. a încheiat mai multe contracte cu diverși furnizori de servicii petroliere, dintre care:

- .X. Inc. Sucursala .X., denumită în continuare .X., parte din grupul .X.. Între această societate și .X., s-a încheiat Contractul de foraj în larg nr..X.. Pentru efectuarea forajului, .X. folosește o unitate plutitoare (navă) de foraj, adică o instalație submersibilă (MODU), cu numele GSF Development Driller II, .X. fiind operatorul platformei,

- .X. Inc. Sucursala .X., .X. SRL, .X. SRL, .X., .X. etc. Cu aceste societăți, .X. a încheiat contracte pentru diverse tipuri de servicii și livrări de bunuri aferente activității de foraj.

În calitate de concesionar a perimetrelor din Marea Neagră, .X. precizează că trebuie să suporte toate costurile de explorare a perimetrelor, proporțional cu participația în acordurile de concesiune cu ANRM.

Astfel, .X. susține că a suportat cheltuielile de transport, inclusiv accesorii, cazare și masă ale personalului care a operat pe platformă, cu excepția personalului .X. care a avut masa asigurată de .X., în calitate de operator al platformei, după cum urmează:

a.1) Transportul cu elicopterul de pe țărm la platformă și retur.

Societatea menționează că asigurarea transportului personalului .X., inclusiv afiliaților acestuia, cât și a echipamentelor lor, de la țărm la platforma de foraj (cu elicopterul și vasul de aprovizionare) reprezintă, în fapt, o obligație contractuală asumată de .X. față de .X..

Mai mult, asigurarea transportului personalului contractorilor și a echipamentului deținut de aceștia la platformă și retur reprezintă o condiție sine-qua-non pentru efectuarea operațiunilor de foraj pe platformă. În lipsa lui, .X. ar fi în imposibilitatea desfășurării activității de explorare a perimetrelor în cauză.

În acest context, .X. a semnat cu societatea .X. SRL contractul nr.ATASH-20141.X. pentru serviciile de aviație, în vederea asigurării serviciilor de transport mai sus amintite.

Conform clauzelor contractuale convenite, .X. se angajează să pună la dispoziția angajaților furnizorilor de servicii petroliere care operează pe platforma de foraj (.X. Inc. Sucursala .X., .X. SRL, .X. SRL) masa și cazarea pe platformă, precum și transportul de la țărm la platforma petrolieră și retur.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt în favoarea operațiunilor taxabile prestările de servicii doar în proporție de 72%, deoarece restul de 28% fac obiectul refacturării către partenerii din cadrul acordurilor de concesiune și operare în comun (Romgaz – 10% și PanAtlantic – 18%).

Răspunzând punctului de vedere al .X. prin care s-au contestat aspectele reținute mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile nu sunt aferente activității taxabile a .X. deoarece sunt necesare desfășurării activităților contractorilor/ furnizorilor .X., invocând totodată adresa nr..X./31.07.2015 emisă de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP, în care se indică de asemenea, că deducerea TVA ar fi permisă doar dacă .X. ar fi refacturat contractorilor/furnizorilor săi cu TVA contravaloarea serviciilor respective.

Societatea afirmă că refacturarea costurilor în discuție ca și element care ar asigura deductibilitatea TVA, în opinia organelor de inspecție fiscală și a MFP, nu este necesară, deoarece ar fi doar un element de formă (facturi încrucișate pe aceleași sume și cu același efect fiscal) adăugat artificial aceleiași realități economice (.X. suportă costul cu transportul/cazarea/masa etc. și va deduce TVA în final deoarece acestea sunt costuri de explorare/investiție în descoperirea de hidrocarburi).

Societatea citează prevederile art.129 alin.(4) și alin.(5) și art.145 alin.(2) și alin.(3) din Codul fiscal, pct.7 alin.(8) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.26 alin.(1) și art.128 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun a TVA.

De asemenea, .X. invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv:

- cauza C-258/95 Julius Fillibeck, prin care s-a statuat faptul că un avantaj obținut de personal dintr-un serviciu oferit gratuit de o persoană impozabilă, dar efectuat în interesul întreprinderii, trebuie să fie considerat ca fiind accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii.

- cauza C-124/12 AES-3C Maritza, în care s-a considerat că ar fi contrar principiului neutralității TVA să se impună unei persoane impozabile să suporte TVA referitoare la cheltuieli de transport, cazare, masă în legătură cu care este cert că au fost efectuate pentru nevoile unei activități economice, pentru motivul că persoana impozabilă nu este angajatorul, în sensul legislației naționale, al persoanelor care lucrează pentru întreprinderea sa și pentru a căror muncă au fost efectuate aceste cheltuieli.

Prin urmare, .X., consideră că deducerea TVA nu depinde de raportul juridic, ci de legătura economică între achiziții și livrări/prestări. Astfel, este deductibilă TVA aferentă costurilor care fac parte din elementele constitutive ale prețului livrărilor impozabile de bunuri și servicii.

a.2) Masa și cazarea pe platformă.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorii/contractorii .X. la dispoziția cărora sunt puse cu titlu gratuit serviciile în cauză, prestează servicii (de forare și conexe) către Sucursală la un preț mai mic și astfel, colectează TVA într-un quantum mai mic, întrucât nu înregistrează cheltuieli cu serviciile de catering pentru personalul lor, astfel, în conformitate cu art.129 alin.(4)

din Codul fiscal, aceste servicii au fost asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată la nivelul .X..

Societatea consideră că similar cu transportul la platformă și retur, asigurarea mesei și a cazării pe platformă sunt strict necesare desfășurării activităților de foraj pe aceasta. Nu ar fi posibilă efectuarea navei muncitorilor zilnice pentru a servi masa sau la și de la un loc de cazare pe uscat.

.X. invederează că întrucât TVA este neutră la nivelul fiecărei persoane impozabile până la nivelul consumatorului final, nu are relevanță faptul că inputul unui anumit bun sau serviciu (în acest caz, servicii de transport, masă, cazare, curs instruire BOSIET pentru situații de urgență și familiarizare cu noțiunile de siguranță în larg pentru zborul cu elicopterul) are loc la o etapă sau alta a lanțului de producție și distribuție către consumatorul final. În orice situație, acel bun/serviciu se va regăsi în outputul final la nivelul consumatorului care suportă costul TVA.

Cu alte cuvinte, este irelevant dacă lanțul de producție/distribuție va arăta:

.X. și .X.→.X.→Distribuitor/furnizor de gaze/petrol→Consumator final (TVA cost), situația în speță;

sau

.X.→.X.→.X.→Distribuitor/furnizor de gaze/petrol→Consumator final (TVA cost), situație în care furnizorul de servicii de transport ar factura direct contractorul .X., care la rândul lui ar factura .X.;

sau

.X.→.X.→ .X.→.X.→Distribuitor /furnizor de gaze/petrol→Consumator final (TVA cost), situație în care s-ar aplica refacturările încrucișate.

.X. menționează că nu se colectează TVA pentru bunurile și serviciile oferite fără plată unot terți atunci când nevoile întreprinderii primează avantajului personal obținut de terți.

Astfel, .X. susține că transportul la și de la platformă, cazarea și masa pe platformă nu sunt doar un avantaj oferit personalului, ci reprezintă o necesitate specifică industriei extractive de hidrocarburi în larg și activității economice a .X., având în vedere distanța la care se află instalația (nava) plutitoare de foraj de țarm (aproximativ 60 mile marine/170 km), neexistând mijloace adecvate de transport (public). La fel și pentru masa și cazarea oferită. Nu există altă posibilitate în afară de servirea mesei și cazarea pe platformă. În

esență, societatea apreciază că transportul și masa/cazarea sunt vitale desfășurării activității platformei de foraj care operează pentru .X..

a.3) Masa, cazare și transport pe uscat, în România.

Societatea precizează că a achiziționat de la .X. SRL servicii de masă și cazare în cadrul unităților hoteliere din România, pentru angajații contractorilor .X. implicați în activitatea de explorare, suportând costurile aferente.

Societatea arată că în ceea ce privește masa-cazarea-transportul pe uscat, interesul .X. (desfășurarea activităților de explorare hidrocarburi) prevalează avantajului personal obținut de indivizi, deoarece:

- .X. are mai multe locuri de desfășurare a activității în România, respectiv sediul central din .X., punctul de lucru din Media și platforma de foraj în larg. Astfel, personalul furnizorilor (contractorilor) trebuie să se deplaseze de la un loc de desfășurare a activității .X. la altul pentru a presta serviciile în beneficiul Sucursalei. Prin urmare, societatea consideră că este interesul .X. să le asigure transportul, cazarea și masa în legătură cu aceste deplasări. Conform deciziei CJUE în cauza C-258/95 Julius Fillibeck, existența unor locuri de muncă cu localizare variabilă arată că transportul oferit gratuit este în scopul activității economice;

- În unele cazuri, masa-cazarea-transportul pe uscat sunt în legătură cu deplasarea la platformă și retur. Transportul cu elicopterul la platformă se efectuează numai de la aeroportul "Mihail Kogălniceanu". Astfel, orice deplasare, cazare și masă din .X. sau Năvodari/Midia către aeroport și retur sunt de fapt parte a transportului către platformă.

a.4) Cursuri de instruire pentru siguranță și situații de urgență.

Societatea menționează că a contractat de la societatea Regional Air Services SRL, servicii constând în cursuri BOSIET (cursuri de instruire pentru situații de urgență și familiarizare cu noțiunile de siguranță în larg pentru zborul cu elicopterul) pentru un angajat din cadrul grupului .X. care a fost ulterior angajat de către .X.. Aceste cursuri au caracter obligatoriu pentru personalul care desfășoară activități în largul mării, fiind în concordanță cu legislația care reglementează protecția muncii.

Având în vedere prevederile pct.2.5 din Anexa 1 "Cerințe minime aplicabile sectoarelor de foraj terestru și marin" a HG nr.1050/2006 privind cerințele minime pentru asigurarea securității și sănătății lucrătorilor în industria extractivă de foraj, .X. consideră că aceste costuri asociate cursurilor BOSIET au fost suportate în vederea

desfășurării activității economice a sa, chiar dacă beneficiarul nu era angajatul său.

Societatea consideră că în speță sunt relevante și prevederile pct.8 alin.(7) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, chiar dacă acestea intră în vigoare începând cu data de 01.01.2016, deoarece este o interpretare a unei prevederi din Codul fiscal care nu se modifică (art.129 alin.(4)-(5) din Codul fiscal, respectiv art.227 alin.(4)-(5) din Noul Cod fiscal).

.X. susține că dacă s-ar admite prevalența situației juridice în fața realității economice, serviciile de transport, cazare și masă oferite terților reprezintă în fapt și o obligație legală, prevăzută de Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, coroborată cu OG nr.42/1997 privind transportul maritim și pe căi navigabile interioare, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea consideră că încadrarea activității .X. din punct de vedere al protecției muncii în locuri de muncă cu risc specific/ridicat, și legislația privind protecția muncii, Legea nr.319/2006 a securității și sănătății în muncă și Normele de Siguranță și Protecția Muncii (NSPM) cod 55 – aprobate prin OMMPS nr.508/2003, impun .X. crearea condițiilor de muncă pentru întreg personalul executant, care lucrează în activitățile de explorare de hidrocarburi.

b) Referitor la TVA aferentă facturilor emise de .X., Sucursala .X. și .X., Sucursala .X., pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA pe considerentul că societățile furnizoare nu erau înregistrate în scopuri de TVA la momentul la care au fost prestate serviciile de punere la dispoziție de personal pentru activitatea de foraj, societatea invocă:

- cauza C-438/09 Dankowski, în care CJUE a decis că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru prestările de servicii efectuate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de Directiva de TVA, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate.

- cauza C-183/14 Salomie și Oltean v. DGFP Cluj, potrivit căreia în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA, condiții suplimentare care pot avea ca efect anularea exercitării acestui drept.

De asemenea, societatea susține:

- codul de identificare fiscală/codul unic de înregistrare este identic codului de înregistrare în scop de TVA din perspectiva cerințelor de facturare. Prin urmare, facturile emise de .X. conțineau toate informațiile obligatorii, inclusiv codul de identificare fiscală al acestuia (fără atribut RO). Acest cod este de natură să asigure identificarea persoanei impozabile, fiind suficient pentru a îndeplini cerințele art.155 alin.(19) lit.d) din Codul fiscal;

- codul de înregistrare în scopuri de TVA este doar o cerință de formă care nu poate anula un element de fond, cum este dreptul de deducere a TVA. Astfel, faptul că .X. Sucursala .X. și .X., Sucursala .X. nu și-au îndeplinit obligația de înregistrare sau și-au îndeplinit-o cu întârziere, nu poate pune în discuție dreptul .X. de a deduce TVA aferentă serviciilor achiziționate.

- întrucât organele de inspecție fiscală nu au contestat faptul că serviciile în discuție au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile ale .X. și că serviciile respective sunt ele însele supuse în mod normal TVA, sunt îndeplinite condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

c) Societatea solicită anularea deciziei de impunere și în ceea ce privește obligațiile accesorii stabilite, în temeiul principiului accesorium sequitur principale.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii, au efectuat la .X. o inspecție fiscală parțială care a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a deconturilor cu sume negative de TVA aferente perioadei 01.10.2011-30.09.2015, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./19.01.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./19.01.2016, contestată.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru serviciile de transport cu elicopterul și alte servicii accesorii acestora (închirierea acestora, ore de zbor, taxe de aeroport etc.), în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

- Societatea a închiriat elicoptere cu care s-a transportat personal de la țărm la platforma petrolieră, persoane care nu erau angajate ale .X., ci aparțineau societăților contractate de către .X. pentru realizarea operațiunilor de explorare desfășurate în perimetrele concesionate EX 29-Rapsodia și EX 30-Trident din Marea Neagră, așa cum rezultă din jurnalele tehnice de bord întocmite pentru elicoptere (helicopter technical log) și documentele pentru transferul de personal (helicopter personal transfer).

- Aceste elicoptere au fost puse la dispoziția altor societăți (.X. Internațional INC Sucursala România, .X. INC Sucursala .X., .X., .X. SRL etc.) în mod gratuit, fără nicio contrapartidă din partea acestora.

- Din contractele încheiate cu societățile care desfășoară activitate pe platformă (al căror personal a fost transportat), rezultă că .X. este cel care se ocupă de transportul persoanelor de pe țărm pe platformă, fără niciun cost suplimentar, suportând aceste cheltuieli cu transportul.

b) Societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei pentru achizițiile de servicii de catering (masă) și cazare, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât aceste servicii au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane, decât cele angajate de .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit contractului nr..X. încheiat cu .X. INC Sucursala .X., acesta furnizează servicii (masă și cazare) atât pentru persoanele angajate de Sedco pentru desfășurarea activităților pe platformă (care sunt cuprinse în costul serviciilor facturate de acesta), cât și pentru alte persoane care lucrează pe platformă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.07.2015-31.08.2015 societatea a achiziționat diverse servicii (curs BOSIET pentru persoane care nu erau angajate ale societății la data efectuării cursurilor, închiriere apartamente etc.), care au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane, altele decât cele angajate de .X..

c) Societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru serviciile facturate de .X., Sucursalele .X. și .X., în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât serviciile au fost prestate în perioada în care societățile nu erau plătitoare de TVA. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste facturi au fost emise în perioada în care furnizorii erau societăți neplătitoare de TVA, facturile care ulterior au fost stornate și s-au reemis

pentru aceleași servicii, în perioada în care furnizorii au devenit plătitori de TVA.

d) Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de furnizori, pe considerentul că la data prestării serviciilor înscrise în acestea furnizorii nu erau înregistrați în scopuri de TVA, în condițiile în care nu au analizat dacă achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, dacă facturile în cauză sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege și dacă societatea a achitat TVA aferentă bunurilor achiziționate, astfel cum Curtea Europeană de Justiție a statuat prin Decizia CEJ nr.C-438/09 Juliusz Dankowski.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru serviciile facturate de .X., Sucursalele .X. și .X., în luna septembrie 2015, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât serviciile au fost prestate în perioada în care furnizorii nu erau plătitori de TVA.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea susține că serviciile achiziționate de la .X., Sucursalele .X. și .X., au fost folosite pentru operațiunile sale taxabile, precum și faptul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrări de bunuri furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a bunurilor

livrate, invocând în acest sens Decizia Curții Europene de Justiție în cauza C-438/09 Juliusz Dankowski.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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) precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

La pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin.(1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.[...]”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale

taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Sub aspectul legislației comunitare, se reține că, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componenta a aquis-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

În speță, organul de soluționare a contestației reține adresa nr..X./06.06.2014 emisă de Direcția generală juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, într-o speță similară, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căreia: *„hotărârea pronunțată de CJUE are autoritate de lucru judecat și este obligatorie pentru instanță națională care a inițiat întrebarea preliminară cât și pentru instanțele naționale din statele membre.”*

Relevantă în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, potrivit căreia art.18 alin.(1) lit.a) și art.22 alin.(3) lit.b) din Directiva a 6-a, trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art.22 alin.(3) lit.b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate.

Totodată, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art.17 alin.(6) din Directiva a 6-a, astfel cum a fost modificat prin Directiva 18/2006, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că o persoană impozabilă beneficiază dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri/servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă bunurile achiziționate sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală s-au limitat la a constata că .X. nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru serviciile facturate de .X., Sucursalele .X. și .X., în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât serviciile au fost prestate în perioada în care societățile nu erau plătitoare de TVA, fără să analizeze dacă respectivele servicii au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale societății contestate și dacă au fost astfel respectate prevederile art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./19.01.2016 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de .X., Sucursalele .X. și .X., respectiv a modului lor de completare pentru a stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv dacă facturile în cauză conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate și dacă societatea contestată a achitat TVA pentru bunurile achiziționate.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestată în întregul lor.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

În speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(3) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru

determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

De asemenea, se reține că în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că este în sarcina contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului sau activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./19.01.2016 emisă de Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii, pentru TVA în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

2) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. datorează aceste obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care serviciile de transport cu elicopterul și alte servicii conexe acestuia, serviciile de catering (masă), cazare, transport pe uscat, au fost prestate pentru personalul trimis în România de către furnizorii săi, iar societatea nu a refacturat către aceștia din urmă contravaloarea serviciilor respective.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă controlului, respectiv octombrie 2011-septembrie 2015:

a) .X. nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru serviciile de transport cu elicopterul și alte servicii accesorii acestora (închirierea acestora, ore de zbor, taxe de aeroport etc.), în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

- Societatea a închiriat elicoptere cu care s-a transportat personal de la țărm la platforma petrolieră, persoane care nu erau angajate ale .X., ci aparțineau societăților contractate de către .X. pentru realizarea operațiunilor de explorare desfășurate în perimetrele concesionate EX 29-Rapsodia și EX 30-Trident din Marea Neagră, așa cum rezultă din jurnalele tehnice de bord întocmite pentru elicoptere (helicopter technical log) și documentele pentru transferul de personal (helicopter personal transfer).

- Aceste elicoptere au fost puse la dispoziția altor societăți (.X. Internațional INC Sucursala România, .X. INC Sucursala .X., .X., .X. SRL etc.) în mod gratuit, fără nicio contrapartidă din partea acestora.

- Din contractele încheiate cu societățile care desfășoară activitate pe platformă (al căror personal a fost transportat), rezultă că .X. este cel care se ocupă de transportul persoanelor de pe țărm pe platformă, fără niciun cost suplimentar, suportând aceste cheltuieli cu transportul.

b) .X. avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003.

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că:

- potrivit contractului nr. .X. încheiat cu .X. INC Sucursala .X., acesta furnizează servicii (masă și cazare) atât pentru persoanele angajate de Sedco pentru desfășurarea activităților pe platformă (care sunt cuprinse în costul serviciilor facturate de acesta), cât și pentru alte persoane care lucrează pe platformă sunt facturate către .X.. Astfel, aceste servicii au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane, altele decât cele angajate de .X..

- în perioada 01.07.2015-31.08.2015 societatea a achiziționat diverse servicii (curs BOSIET pentru persoane care nu erau angajate ale societății la data efectuării acestor cursuri, închiriere apartamente etc.), care au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane, altele decât cele angajate .X..

În drept, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 05.09.2011, care precizează:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

La art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare până la data de 31.12.2012.

Începând cu data de 01.01.2013 art.146 alin.(1), mai sus menționat, stipulează:

“(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește obligația de a colecta TVA, potrivit art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

“(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

- utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

- serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./19.01.2016 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse la situația de fapt în cauză, se reține că:

→ în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile de transport cu elicopterul și a altor servicii conexe acestuia (închirierea acestora, ore de zbor, taxe de aeroport, dispecer elicopter etc.), organele de inspecție fiscală au constatat că aceste elicoptere și serviciile conexe acestora sunt folosite pentru personalul societăților care au fost contractate de către .X. pentru realizarea de diverse prestări de servicii (forare și conexe, monitorizare curenți marini, asistență în utilizarea echipamentelor de ex.ROV etc.), Astfel de servicii sunt considerate ca fiind aferente operațiunilor taxabile ale societății .X., ci necesare furnizorilor de servicii.

→ în ceea ce privește serviciile de catering, masă, cazare, curs BOSIET, închiriere apartamente etc., organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane, decât cele angajate de .X..

Totodată, se reține că, chiar prin contestația formulată, societatea confirmă constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./19.01.2016 în sensul că menționează că a achiziționat servicii de masă, cazare, transport pentru angajații contractorilor săi implicați în activitatea de explorare, suportând costurile aferente.

În ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței CEJ în cauzele C-258/95 Julius Fillibeck și C-124/12 AES-3C Maritza, concluzionând faptul că deducerea TVA nu depinde de raportul juridic, ci de legătura economică între achiziții și livrări/prestări, fiind deductibilă TVA aferentă costurilor care fac parte din elementele constitutive ale prețului livrărilor impozabile de bunuri și servicii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- în cazul C-124/12 AES-3C Maritza se face referire la personal pus la dispoziția persoanei impozabile și nu la prestări servicii pentru realizarea cărora furnizorul de servicii a apelat la personal/specialiști;

- în cazul C-258/95 Julius Fillibeck se face referire la transportul gratuit al propriilor angajați asigurat de angajator între domiciliul acestora și locul lor de muncă.

Or, în speța supusă soluționării, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că .X. a încheiat contracte cu societățile pentru al cărui personal a suportat costurile de masă (servicii de catering)/cazare/transport, în scopul realizării unor servicii, de exemplu: analiza presiunii porilor, servicii de forare și închiriere echipamente etc., în care este precizat costul fiecărui echipament, piesă etc. și tariful pentru fiecare persoană/specialist care urmează a fi utilizate pentru realizarea acestor servicii.

Organul de soluționare a contestației, reține în speță, adresa nr..X./31.05.2015 emisă de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamaie din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, potrivit căreia:

„X. împreună cu ceilalți parteneri ai săi a încheiat acorduri de concesiune cu Agenția Națională pentru Resurse Minerale pentru exploatarea și dezvoltarea a două perimetre în sectorul românesc al Mării Negre, respectiv Est Rapsodia și Trident. În anul 2014 .X. a început o campanie de forare în perimetre pentru a identifica potențialele resurse de petrol și gaze. Pentru campania de forare, .X. beneficiază de servicii de la diverși furnizori (ex: consultantă tehnică și supervizare, închiriere, instalare/montaj etc.), iar pentru aceștia din

urmă trimit în România către .X., personal pentru a efectua respectivele servicii. Personalul, care nu este delegat sau angajat de .X., este trimis în România în general pentru perioade scurte de timp (de câteva zile până la câteva luni), potrivit contractelor încheiate cu furnizorii, .X. având obligația de a suporta costurile în legătură cu acestea (ex.transport în România, cazare, inclusiv utilități aferente, masă etc.). [...]

Din punct de vedere al TVA menționăm următoarele:

Din informațiile prezentate rezultă că, în conformitate cu contractele încheiate cu furnizorii de servicii, .X. trebuie să suporte costurile legate de personalul trimis în România de acești furnizori.

În aceste condiții, plecând de la premisa că .X. deține facturi pe numele său emise de prestatorii de servicii de transport, cazare, masă etc., pentru personalul trimis în România de furnizorii săi și nu refacturează către aceștia din urmă contravaloarea serviciilor respective, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, taxa aferentă achizițiilor respective nu poate fi dedusă întrucât acestea nu pot fi considerate ca fiind destinate realizării operațiunilor sale taxabile.”

Referitor la argumentul societății potrivit căruia refacturarea costurilor în discuție ca și element care ar asigura deductibilitatea TVA, în opinia organelor de inspecție fiscală și a MFP, nu este necesară, deoarece ar fi doar un element de formă (facturi încrucișate pe aceleași sume și cu același efect fiscal) adăugat artificial aceleiași realități economice (.X. suportă costul cu transportul/cazarea/masa etc. și va deduce TVA în final deoarece acestea sunt costuri de explorare/investiție în descoperirea de hidrocarburi), acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât dacă .X. ar fi refacturat respectivele servicii, ar fi aplicat structura de comisionar, situație în care avea obligația de a aplica același regim pe care l-a aplicat prestatorul acestor servicii. Prin urmare, .X. ar fi beneficiat de dreptul de deducere a TVA aferente respectivelor achiziții de servicii dacă le-ar fi refacturat cu obligația de a colecta TVA pentru operațiunile taxabile.

Mai mult, în ceea ce privește colectarea TVA suplimentară pentru costurile cu serviciile de catering (masa) și cazare pentru personalul trimis de către furnizorii .X. să efectueze servicii în beneficiul .X., din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că aceste servicii au fost facturate în unele luni către diverse societăți cum ar fi .X. Overseas Project colectându-se astfel TVA pentru respectivele servicii.

În legătură cu afirmațiile petentei potrivit cărora cheltuielile cu serviciile de transport cu elicopterul și cele conexe acestora (închirierea acestora, ore de zbor, taxe de aeroport etc.), cheltuielile cu serviciile de catering, masă, cazare, curs BOSIET, închiriere apartamente etc. care au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane, altele decât cele angajate .X., au fost suportate de societate în baza contractelor încheiate cu prestatorii de servicii, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în baza contractelor încheiate, societatea petentă se poate obliga să suporte o serie de cheltuieli efectuate de alte persoane, dar aceste cheltuieli sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, în situația în care prevederile contractuale nu sunt conforme cu dispozițiile legislației fiscale care reglementează în domeniu.

Față de prevederile legale prezentate mai sus, în condițiile în care societatea petentă a dedus TVA aferentă serviciilor de transport cu elicopterul și a altor servicii conexe (închirierea acestora, ore de zbor, taxe de aeroport etc.), serviciile de catering, masă, cazare, curs BOSIET, închiriere apartamente etc. efectuate pentru persoane care nu au calitatea de angajați ai acesteia, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesoriile aferente în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atât timp cât .X. nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./19.01.2016 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.279 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./19.01.2016 emisă de Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii, respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru aceeași perioadă și același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./19.01.2016 emisă de Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.