



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr.000/2020 privind soluționarea contestațiilor formulate de **X**, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 000/2019 și nr.000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația sector a Finanțelor Publice , prin adresa nr.**000/2019** și de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești prin adresa nr.**000/2019**, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019** și sub nr. **000/2019** cu privire la contestațiile formulate de **X**, cod unic de înregistrare **00000000**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. **J00/000/0000**.

Societatea contestă:

- Decizia de impunere nr. **000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**,

- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma de **000 lei** reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. **000/2019**.

- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma de **000 lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. **000/2019**.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019** 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, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **00.00.2019**, potrivit semnăturii olografe a reprezentantului societății aplicată pe adresa nr.**000/2019** anexată în copie la dosarul cauzei, și de data transmiterii contestației către Administrației sector a Finanțelor Publice, respectiv **00.00.2019**, conform ștampilei Oficiului Poștal nr.39 aplicată pe plicul anexat în original la dosarul cauzei.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației care i-a fost acordată în data de **00.00.2019**, conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie la dosarul cauzei.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** 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, în raport de data emiterii titlurilor de creanță contestate, și de data depunerii contestației, respectiv **00.00.2019**, fiind înregistrată la Administrația județeană a finanțelor publice C sub nr.**000**.

Având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la conexarea contestațiilor formulate de **X**, astfel cum au fost prezentate mai sus.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 art. și 272 alin.5 lit.a și lit.d) 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 investită să soluționeze contestațiile formulate de **X**.

I. A. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019, emisă de Administrația sector a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019, contestatara menționează următoarele:

În fapt, la data de **00.00.2016** între **X** și **A** din România a fost încheiat un acord prealabil în vederea începerii unor activități pregătitoare (i.e. proiectare, plasarea comenzilor de achiziție a echipamentelor, activități de coordonare pentru studii topografice și geotehnice, elaborarea documentației tehnice, întâlniri pentru obținerea aprobărilor, etc.) cu privire la construcția unei stații de rafinare pentru uleiuri uzate, pe care **A** intenționează să o opereze în România.

Rafinăria va fi construită în baza unui contract EPC (inginerie, achiziție, construcție) încheiat cu **B**, persoană impozabilă cu sediul activității economice în D.

În baza acestui acord, **A** se angajează să îi plătească lui **X** un avans de 10% din valoarea totală a contractului.

În data de **00.00.2016**, potrivit înțelegerii între părți, **X** a emis factura de avans în sumă de **000** USD.

Întrucât nu avea sediu fix în România, respectiv nu deținea resurse tehnice și umane în România pentru a efectua regulat livrări de bunuri/prestări de servicii, **X** nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în România, iar factura a fost emisă fără TVA către **A**.

Acordul mai sus menționat a fost înlocuit de contractul EPC încheiat la data de **00.00.2016** iar lucrările efectuate în baza acordului sunt considerate ca fiind efectuate în baza contractului EPC.

În luna **00 2016**, **X** a înregistrat în România iar în luna **00 2017** sucursala a fost înregistrată în scopuri de TVA.

Contestatară precizează că avansul facturat de **X** către **A** a fost analizat și în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală **000/2017** încheiat la **A**, fiind confirmat de către organele de inspecție fiscală tratamentul TVA aplicat de părți.

Din punct de vedere procedural, contestatară menționează că măsura impunerii TVA colectată aferentă avansului la nivelul sucursalei este contrară opiniei prezentate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală încheiat la **A**.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au consemnat în scris motivele pentru care nu au luat în considerare opinia anterioară deja emisă de autoritățile fiscale cu privire la persoana obligată la plata TVA pentru avansul facturat de **X** către **A**.

Prin urmare, contestatară consideră că au fost încălcate ambele teze ale art.6 din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care echipa de inspecție fiscală nu ia în considerare soluția din cuprinsul raportului de inspecție fiscală încheiat la **C** și nici nu a motivat neluarea în considerare a opiniilor prealabile pentru aceeași situație de fapt.

Societatea consideră că actele contestate au fost emise cu încălcarea principiului securității juridice și așteptărilor legitime și a principiului certitudinii juridice, potrivit cărora aplicarea legii la o situație specifică trebuie să fie previzibilă iar prin opinia emisă în cuprinsul raportului de inspecție fiscală încheiat la **A**, organele fiscale au creat așteptarea legitimă privind aplicarea corectă a legislației privind persoana obligată la plata TVA aferentă avansului facturat de **X** către **A**.

Astfel, contestatara consideră că măsurile impuse de echipa de inspecție fiscală încalcă principiul certitudinii impunerii recunoscut atât în cazuri ale CJUE cât și în legislația fiscală din România.

Totodată, societatea precizează că la nivelul bugetului de stat nu a existat niciun prejudiciu în ceea ce privește TVA aferentă avansului facturat de **B**, întrucât acesta a fost achitat de **A**, prin mecanismul taxării inverse, singurul prejudiciu fiind creat la nivelul **B**, căreia i-au fost impuse dobânzi și penalități de întârziere.

În ceea ce privește fondul cauzei, societatea menționează că, în anul 2016, atunci când **X** a încasat avansul, aceasta nu era stabilită printr-un sediu fix în România, nu era înregistrată și nici nu erau disponibile în România resurse tehnice și umane pentru efectuarea de livrări de bunuri/prestări de servicii taxabile, conform prevederilor art.266 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor art.280 alin.4 și art.282 alin.2 din Codul fiscal, regimul de impozitare aplicabil în cazul în care se emite o factură sau se încasează un avans înainte de data la care intervine faptul generator este regimul în vigoare la data exigibilității TVA.

Data la care a intervenit exigibilitatea TVA este data la care avansul a fost încasat de **X** de la **A**, respectiv în luna **00 2016**.

Întrucât la data încasării avansului de la **A**, **X** nu era stabilită printr-un sediu fix în România, persoana obligată la plata TVA este beneficiarul **A**, prin mecanismul taxării inverse, potrivit prevederilor art.307 alin.(6) din Codul fiscal.

Totodată, contestatara menționează că persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în România atunci când este stabilită printr-un sediu fix înainte de:

- primirea de servicii prestate de o persoană impozabilă care este stabilită în alt stat membru și pentru care sediul fix este obligat la plata TVA;
- prestarea serviciilor către un beneficiar persoană impozabilă stabilită în alt stat membru care are obligația de a plăti TVA;
- realizarea unei activități economice de la sediul fix care implică livrări de bunuri/prestări de servicii taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, operațiuni scutite de TVA dar pentru care s-a optat pentru taxare, achiziții intracomunitare de bunuri taxabile.

Contestatară menționează că la momentul emiterii facturii de avans nu se afla în niciuna din situațiile de mai sus, respectiv nu avea un sediu fix (nu deținea în România suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua în mod regulat livrări/prestări) în România, fapt pentru care nu era obligată și nici nu îi era permis potrivit prevederilor art.316 din Codul fiscal, să se înregistreze în scopuri de TVA.

Concret, **X** nu avea nici active și nici personal prezent în România cu caracter de continuitate care să fie utilizate pentru livrarea de bunuri/prestarea de servicii taxabile în România. Singura resursă de care dispunea Sucursala era doar un spațiu destinat sediului social al Sucursalei. Astfel, aceste resurse nu sunt suficiente pentru executarea contractului EPC pentru care s-a încasat avansul.

Motivele pentru care **X** nu avea resurse umane și tehnice în România la momentul încasării avansului au fost prezentate echipei de inspecție fiscală în nota explicativă din **00.00.2019**.

Societatea precizează că proiectul a demarat cu întârziere ca urmare a unor întârzieri la nivelul **A** (litigiu pentru terenul pe care urma să se construiască proiectul, termenele în care s-au obținut toate avizele necesare, finanțarea proiectului).

Astfel, societatea precizează că inițial, în **00 2015**, **A** a obținut drept de concesiune pentru un teren în scopul construirii Proiectului, însă ulterior a fost început un litigiu pentru acest teren. Asupra acestui aspect, **A** a fost înștiințat în **00 2016**.

Având în vedere că litigiul presupunea o lungă perioadă de stagnare a Proiectului, **A** a decis, în **00 2016**, să aplice la o nouă licitație publică pentru un alt teren pe care să construiască. Licitația a fost câștigată de **A** în **00 2016**.

După această dată, **A** a demarat procesul de obținere a avizelor necesare construirii Proiectului.

Procesul de obținere a tuturor autorizațiilor necesare construirii Proiectului s-a desfășurat în intervalul **00 2016 - 00 2018**.

În acest sens, Planul Urbanistic Zonal a fost emis în **00 2017** iar autorizația de construire a fost emisă abia în **00 2018**.

O altă situație care a dus la întârzierea demarării Proiectului a fost în legătura cu obținerea finanțării de către **A**, dat fiind că acesta a implicat prezentarea unui nivel ridicat de informații cu privire la Proiect.

Sursele de finanțare utilizate de **A** pentru Proiect sunt: împrumut asociat+capital social și finanțare **D + E**.

Procesul de obținere a finanțării de la **D** a implicat solicitarea unui studiu de specialitate pentru a prezenta detalii cu privire la tehnologia ce va fi utilizată de Proiect. Studiul a fost solicitat de **D**, a fost pregătit de firma de consultanță **F** și a avut drept scop prezentarea tehnologiei și a beneficiilor obținute de România ca urmare a construirii Proiectului.

Având în vedere cele de mai sus, contestatara precizează că până la momentul obținerii finanțării, lucrările pentru construcția rafinăriei nu au putut fi începute.

Prin urmare, **X** nu a putut începe realizarea lucrărilor menționate în EPC până când toate stadiile de mai sus nu erau finalizate de **A** (teren, finanțare și autorizare Proiect).

Societatea menționează că autorizația de construire a fost emisă în **00 2018** și doar după această dată **X** a putut să demareze lucrările pe șantier.

Prin urmare, față de cele menționate mai sus, la data emiterii facturii de avans **X** nu îndeplinea criteriile pentru existența unui sediu fix (nu deține în România suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua în mod regulat lucrări/prestări), fapt pentru care, factura de avans (10% din valoarea contractului EPC) a fost întocmită în mod corect fără TVA iar TVA aferentă a fost plătită de **A** în calitate de beneficiar.

Contestatara menționează că baza legală invocată de organele de inspecție fiscală (art.316 alin.4 din Codul fiscal coroborat cu pct.88 alin.6 lit.a din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal), nu este corectă.

Astfel, cadrul legal invocat de organele de inspecție fiscală este aplicabil pentru persoanele care nu au sediul activității economice în România și nu sunt stabilite în România printr-un sediu fix, cum este cazul societății **X** însă legea precizează în mod specific că nu există obligația de înregistrare în scopuri de TVA pentru astfel de persoane impozabile atunci când pentru tranzacțiile efectuate în România persoana obligată la plata TVA este beneficiarul. Chiar art.316 alin.(4) prevede excepția de la obligația de înregistrare în scopuri de TVA, excepție pe care **X** a aplicat-o la momentul încasării avansului de la **A**.

Societatea consideră că echipa de inspecție fiscală a ignorat excepția prevăzută de Codul fiscal iar baza legală invocată în raportul de inspecție fiscală nu este aplicabilă **X** atâta vreme cât pentru avansul facturat de **X** către **A**, persoana obligată la plata TVA este beneficiarul **A**, în baza art.307 alin.(6) din Codul fiscal.

Contestatara precizează că avansul facturat se va regulariza la data prestării serviciilor către **A**, prin aplicarea taxei pe valoarea adăugată proportional, la fiecare plată a contractului EPC, în temeiul art.280 alin. 6 și alin.7, art.291 alin.4 și alin.6 din Codul fiscal, precum și a punctului 23 alin.(2) și pct.95 alin.(2) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, **X** va storna avansul facturat fără TVA și va colecta TVA în baza facturilor emise la îndeplinirea fiecărei etape din contract/acceptarea lucrărilor de către **C**.

Societatea precizează că impunerea plății TVA pentru avans duce la o dublă impozitare, respectiv plata de două ori a TVA în România pentru

avansul încasat de **B**, respectiv **A** a plătit TVA aferentă avansului perceput de **B**, prin taxare inversă conform art.326 alin.(2) din Codul fiscal iar prin impunerea TVA colectată la nivelul sucursalei se solicita, practic plata a doua oara pentru acelasi avans.

În acest sens, învederează jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-272/13 Equoland.

Totodată, contestatara consideră că a fost încălcat principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, statuat atât la art.2 al Directivei de TVA, cât și în jurisprudența CJUE (C-110/98 Gabalfrisa, C-439/04 și C-440/04 Kittel și Recolta Recycling, C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David, etc.).

Mai mult, societatea precizează că instanțele din România au urmat aceeași linie (Hotărârea civilă nr.857/14.03.2014 emisă de Curtea de Apel confirmată prin Hotărârea nr.1281/20.03.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție).

Având în vedere cele precizate, societatea solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de **000 lei** precum și restituirea efectivă a acestei sume.

De asemenea, potrivit principiului accesorium sequitur principale societatea solicită anularea deciziilor de calcul accesorii emise de organele fiscale ca fiind nelegale .

I.B Prin contestația formulata impotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice și Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , societatea precizează că a fost obligată în mod nelegal la plata obligațiilor fiscale accesorii, fapt pentru care sunt incidente prevederile art.50 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, societatea solicita anularea deciziilor mai sus mentionate in baza principiului de drept accesorium sequitur principale.

Contestatara consideră că întrucât a achitat suma de **000 lei** impusă prin decizia de impunere este îndreptățită să beneficieze de reducerea cu 75% a penalităților de nedeclarare impuse, în quantum de **000 lei**, în conformitate cu prevederile art.181 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Societatea menționează că a transmis prin poștă în data de **00.00.2019** o cerere pentru reducerea penalităților de nedeclarare precum și dovada achitării TVA în sumă de **000 lei**, cerere care nu a fost soluționată până la data depunerii contestației.

Având în vedere cele de mai sus, contestatara solicită anularea deciziei de impunere și a deciziilor de calcul accesorii în ceea ce privește sumele contestate.

II.A. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2019, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice , în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 000/2019, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

X este sucursala firmei **B**, societate din EAU, persoana impozabila cu sediul activitatii economice situat în D, care a fost înregistrată în Romania, la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.**J00/000/2016**, având ca obiect de activitate "Activități de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea", Cod CAEN –**0000** și in scopuri de TVA începând cu data de **00.00.2017**, potrivit Certificatului de inregistrare in scopuri de TVA.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat:

a) la data de 00.00.2016, **B**, societate din EAU, în calitate de antreprenor a încheiat *Contractul de lucrări initiale (Contract EPC)* cu **A**.

-contractul are ca obiect: proiectarea, constructia si punerea în functiune a instalatiei de re-rafinare a uleiului lubrifiant uzat – Proiectul.

-conform punctului 4 - „*Propunere de pret fix*” din Contractul de lucrări initiale , valoarea contractului este în suma de **000** USD.

-conform punctului 8 „ *Plata*” din Contractul de lucrări initiale, pentru executarea lucrarilor initiale aferente Proiectului, proprietarul (**A**), va plati o suma în avans de 10% din suma contractului EPC în termen de 7 (sapte) zile de la semnarea Contractului EPC cu conditia transmiterii de către antreprenor (**B**) a unei Garantii bancare pentru o suma echivalenta cu plata în avans .

- conform punctului 12 „*Reziliere*” din Contractul de lucrări initiale cele doua societati au convenit ca pana la data de **00.00.2016** sau pana la executarea si livrarea de către părți a Acordului privind proiectul, să se încheie un Contract de Antrepriza.

b) la data de 00.00.2016, cele doua firme au încheiat Contractul de Antrepriza pentru furnizarea „*la cheie*” (contract EPC/Turnkey), a unei *uzine de rafinare uleiuri uzate*, de catre **B**, societate din EAU.

Conform datelor si inscrisurilor prezentate de reprezentantul legal al **X**, pentru realizarea uzinei de rafinare uleiuri uzate, **A** a incheiat Contractul de Concesiune teren cu destinatie construire rafinarie uleiuri uzate, autentificat sub nr. **000/2017**, cu **G**, avand cod fiscal nr.**0000000** reprezentata legal de Primar – **1**.

Obiectul Contractului de Concesiune este exploatarea suprafetei de **000** mp teren arabil, apartinand domeniului privat al **G**, situat in intravilanul **G**, tarlaua **00**, parcela **000**, inscris in CF nr.**000** a Municipiului, nr. Cadastral **000**, cu destinatia construire rafinarie uleiuri uzate. Durata concesiunii este de 49 ani, cu posibilitatea prelungirii.

Societatea **A** a obtinut :

- Aviz plan urbanistic zonal nr. **000/2017** pentru „FABRICA DE REICLARE ULEIURI UZATE, jud C”

-Autorizatia de Construire nr. **000/2018**, emisa de Directia Urbanism a **G**, jud. C, conform careia se autorizează executarea lucrarilor de construire : „*FABRICA DE REICLARE ULEIURI UZATE*”,

Conform Contractului de Antrepriza din **00.00.2016**, Angajatorul **A** doreste ca „*Uzina de rafinare a uleiurilor lubrifiante uzate*”, să fie executata de către Contractantul **B**, EAU, pe baza de suma pausala, la cheie, pentru inginerie, achizitie , constructie si punere în functiune (EPC).

B, societate din EAU, persoana impozabila cu sediul activitatii economice situat la D,având în vedere Contractul EPC din **00.00.2016**, a emis către **A**, factura (Comercial Invoice) nr.**000/2016** în valoare de **000** USD, la curs valutar de **000 lei/USD** , respectiv **000 lei** fara TVA, reprezentând avansul de 10% din valoarea contractului , conform Punctului 8 „*Plata*”.

Organele de inspectie fiscală au constatat că obiectul *Contractului de lucrări initiale* din data de **00.00.2016** si al *Contractului de antrepriza din data de 00.00.2016*, consta in furnizarea "*la cheie*" a unei Uzine de rafinare a uleiurilor lubrifiante uzate, de catre **B**, societate din EAU, respectiv proiectarea, constructia, punerea în functiune si în final furnizarea uzinei, ceea ce reprezinta in fapt, furnizarea un bun imobil pe teritoriul Romaniei.

Totodată, întrucât conform contractelor prezentate mai sus, Uzina de rafinare a uleiurilor lubrifiante uzate se construiește pe teritoriul Romaniei si va fi predata beneficiarului **A** „la cheie”, fiind un bun imobil construit pe teritoriul Romaniei, organele de inspectie fiscală au constatat că toate operatiunile aferente construirii uzinei sunt considerate a fi prestate în Romania, în conformitate cu prevederile art.278 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.16 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin urmare, organele de inspectie fiscală au constatat că locul prestării este în situat în țara în care este situat bunul imobil indiferent de locul unde este situat sediul prestatorului.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea **B**, din EAU, era obligata să se înregistreze în scopuri de TVA în Romania înainte de emiterea facturii (Comercial Invoice) nr.**000/2016**, în valoare de **000** Usd la curs valutar de **000 lei/usd**, respectiv **000 lei** - avans de 10% din valoarea contractului, în conformitate cu prevederile art. 316 alin. (4) din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum

si punctul 88 alin.6 lit. a din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru avansul facturat cu factura nr.000/2016, în valoare de Usd la curs valutar de 000 lei/usd, respectiv 000 lei, sucursala datorează taxa pe valoarea adăugată în cotă de 20% în sumă de 000 lei, calculata la suma in valuta facturata conform facturii nr.000/2016, în valoare de 000 Usd, la curs valutar de 000 lei/usd, respectiv cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei, conform prevederilor art. 278 alin. (4) lit. a), art. 280 alin. (1) -alin.(4), art. 282 alin. (2), lit. b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.16 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015.

II.B Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 000/2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , în temeiul art.98 lit.c și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. 000/2019, au fost calculate accesorii în sumă de 000 lei, reprezentând dobânzi.

II.C Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/2019, organele fiscale au stabilit și penalități de nedeclarare în cuantum de 000 lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită ca datorată prin Decizia de impunere nr. 000/2019.

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

A. In ceea ce priveste Decizia de impunere nr. 000/2019:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă in mod legal echipa de inspectie fiscala a stabilit ca societatea B din D avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferenta facturii de avans (Comercial Invoice) nr.000/2016 emisa catre beneficiarul A, pe considerentul că societatea era obligata să se înregistreze în scopuri de TVA în Romania înainte de emiterea facturii de avans, fiind persoana

obligata la plata taxei, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă care au fost considerentele pentru care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de excepția prevăzută la art.316 alin.(4) din Codul fiscal, potrivit căreia, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este beneficiarul, respectiv A.

În fapt, **B**, societate din EAU, este o persoana impozabila cu sediul activitatii economice situat la **D**.

La data de **00.00.2016**, a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului din Romania, **X** având ca obiect de activitate” Activități de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea”, Cod CAEN –**0000**.

Începând cu data de **00.00.2017**, **X** a fost înregistrată in scopuri de TVA în România.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

La data de **00.00.2016**, **B**, societate din **D**, în calitate de antreprenor a încheiat *Contractul de lucrări initiale (Contract EPC)* cu **A**, persoană impozabilă din România, prin care:

- „*părțile au convenit să semneze prezentul contract pentru realizarea lucrărilor inițiale în ceea ce privește proiectul pentru proiectarea, constructia si punerea în functiune a instalatiei de re-rafinare a uleiului lubrifiant uzat („Proiectul”)*”.

- conform punctului 4 - „*Propunere de pret fix*” din Contractul de lucrări initiale, valoarea contractului este în suma de **000 USD**.

-conform punctului 8 „*Plata*” din Contractul de lucrări initiale, ca o compensație pentru executarea lucrarilor initiale aferente Proiectului, proprietarul, va plati Contractantului o suma în avans de 10% din suma contractului EPC în termen de 7 (sapte) zile de la semnarea Contractului EPC cu conditia transmiterii de către antreprenor (**B**) a unei Garantii bancare pentru o suma echivalenta cu plata în avans .

- conform punctului 12 „*Reziliere*” din Contractul de lucrări initiale cele doua societati au convenit ca pana la data de **00.00.2016** sau pana la executarea si livrarea de către părți a Acordului privind proiectul, să se încheie un Contract de Antrepriza.

La data de **00.00.2016**, **B** din EAU și **A**, au încheiat Contractul de Antrepriza pentru furnizarea „*la cheie*” (contract EPC/Turnkey), a unei *uzine de rafinare uleiuri uzate*, de catre **B** din **D**.

Conform datelor si inscrisurilor prezentate de reprezentantul legal al **X**, pentru realizarea uzinei de rafinare uleiuri uzate, **A** a incheiat Contractul de Concesiune teren cu destinatie construire rafinarie uleiuri uzate, autentificat sub nr. **000/2017**, cu **G**, având ca obiect exploatarea suprafetei de **000 mp**

teren arabil, aparținând domeniului privat al **G**, situat în intravilanul **G**, tarlaua **00**, parcela **000**, înscris în CF nr.**000** a **G**, nr. Cadastral **00000**, cu destinația construire rafinare uleiuri uzate, durata concesiunii fiind de 49 ani, cu posibilitatea prelungirii.

Societatea **A** a obținut :

- Aviz plan urbanistic zonal nr **000/2017** pentru „FABRICA DE RECICLARE ULEIURI UZATE, jud C”

-Autorizația de Construire nr **000/2018**, emisă de Direcția Urbanism a **G**, jud. C, conform căreia se autorizează executarea lucrărilor de construire : „*FABRICA DE RECICLARE ULEIURI UZATE*”.

Conform Contractului de Antrepriza din **00.00.2016**, Angajatorul **A** dorește ca „*Uzina de rafinare a uleiurilor lubrifiante uzate*”, să fie executată de către Contractantul **B** EAU, pe baza de sumă pausală, la cheie, pentru inginerie, achiziție, construcție și punere în funcțiune (EPC).

Având în vedere Contractul EPC din **00.00.2016**, **B** din EAU a emis către **A** factura (Comercial Invoice) nr.**000/2016**, în valoare de **000** Usd, la curs valutar de **000 lei/usd**, respectiv **000 lei** fără TVA, reprezentând avansul de 10% din valoarea contractului, conform Punctului 8 „*Plata*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul *Contractului de lucrări inițiale* din data de **00.00.2016** și al *Contractului de antrepriza din data de 00.00.2016*, constă în furnizarea „*la cheie*” a unei Uzine de rafinare a **uleiurilor** lubrifiante uzate, de către **B**, societate din EAU, respectiv proiectarea, construcția, punerea în funcțiune și în final furnizarea uzinei, ceea ce reprezintă în fapt, furnizarea unui bun imobil pe teritoriul României.

Totodată, întrucât conform contractelor prezentate mai sus, *Uzina de rafinare a uleiurilor lubrifiante uzate* se construiește pe teritoriul României și va fi predată beneficiarului **A** „*la cheie*”, fiind un bun imobil construit pe teritoriul României, organele de inspecție fiscală au constatat că toate operațiunile aferente construirii uzinei sunt considerate a fi prestate în România.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea **B** din EAU, era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România înainte de emiterea facturii (Comercial Invoice) nr.**000/2016**, în conformitate cu art.316 alin.(4) din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 88 alin.(6) lit. a) din HG nr 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal și să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de **000 lei** reprezentând diferența între taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de **000 lei**.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că echipa de inspecție fiscală a ignorat excepția prevăzută la art.316 alin. (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și la punctul 88 alin.(6) lit. a) din HG nr 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, potrivit căreia nu există obligația de înregistrare în scopuri de TVA pentru persoanele impozabile care nu au sediul activității economice în România și nici nu sunt stabilite printr-un sediu fix atunci când pentru tranzacțiile efectuate în România persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este beneficiarul, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, situație în care se încadrează **B**, în condițiile în care tratamentul fiscal și persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată au fost confirmate urmare inspecției fiscale efectuate la beneficiarul **A**.

Astfel, urmare inspecției fiscale efectuate la **A**, prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2017**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice au constatat că societatea **A** a înregistrat în decontul de TVA al trimestrului III 2016, achiziții de servicii din afara Uniunii Europene (avans plătit) în sumă de **000 lei**, c/v a **000 USD**, pentru care locul prestării este considerat a fi domiciliul fiscal al beneficiarului respectiv în România pentru care a aplicat taxarea inversă, pentru TVA în sumă de **000 lei**, conform art.307 alin.(2) și art.326 alin.(2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.316 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 266 alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform prezentului articol 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. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 307 alin. (2) – (6).”

În conformitate cu aceste prevederi legale, o persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 266 alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România, 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. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni,

cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 307 alin. (2) – (6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale au fost explicitate la pct.88 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, la alin.(6) al pct.88, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, legiuitorul a stipulat:

„Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României și nu este stabilită prin sediu/sedii fix/fixe în România este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru operațiunile prevăzute la art. 316 alin. (6) din Codul fiscal și la art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, cu excepția celor pentru care înregistrarea este opțională. În cazul operațiunilor prevăzute la art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, altele decât cele pentru care înregistrarea este opțională, organul fiscal competent nu înregistrează în scopuri de TVA persoana impozabilă nestabilită în România dacă aceasta urmează să realizeze în România numai operațiuni pentru care, potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal, beneficiarul este persoana obligată la plata TVA. (...)”

Astfel, persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României și nu este stabilită prin sediu/sedii fix/fixe în România este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru operațiunile prevăzute la art. 316 alin. (6) din Codul fiscal și la art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, cu excepția celor pentru care înregistrarea este opțională.

Totodată, se reține că, în cazul operațiunilor prevăzute la art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, altele decât cele pentru care înregistrarea este opțională, organul fiscal competent nu înregistrează în scopuri de TVA persoana impozabilă nestabilită în România dacă aceasta urmează să realizeze în România numai operațiuni pentru care, potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal, beneficiarul este persoana obligată la plata TVA.

Potrivit art.307 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că :

„ În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 316, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art.

316, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 275 sau 278. Prin excepție, persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al unor servicii prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. h), nu este persoana obligată la plata taxei dacă prestatorul aplică unul dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314 sau 315.”

Prin urmare, se reține că în alte situații decât cele prevăzute la art.307 alin. (2) – (5) din Codul fiscal, în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 316, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 316, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 275 sau 278.

Organul de soluționare a contestației reține ca fata de constatările echipei de inspecție fiscală, **B** precizează, prin contestația formulată, că la momentul emiterii facturii de avans, nu era stabilită printr-un sediu fix în România întrucât nu erau disponibile în România resurse tehnice și umane pentru efectuarea de livrări de bunuri/prestări de servicii taxabile iar persoana obligată la plata TVA este beneficiarul prin mecanismul taxării inverse, conform excepției prevăzută la art.316 alin.(4) din Codul fiscal.

Totodată, contestatara precizează că tratamentul fiscal aplicat de beneficiar a fost confirmat în urma inspecției fiscale efectuate la acesta, prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2017** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice iar măsura impunerii taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului la nivelul sucursalei este contrară opiniei prezentată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală încheiat la beneficiarul **A**.

Astfel, contestatara consideră că au fost încălcate ambele teze ale art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. 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. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

În susținerea celor afirmate, contestatara a depus la dosarul cauzei Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2017** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice la beneficiarul **A**, prin care au fost constatate următoarele aspecte:

„II.1.4.A TVA deductibilă:

Pentru perioada **00.00.2015-00.00.2016**, taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată în jurnalul de cumpărări corespunde cu TVA deductibilă (RD cont 4426), din evidența contabilă – balanța de verificare, și evidența fiscală – decontul de TVA, fiind în sumă totală de **000 lei**, din care dedusă în sumă de **000 lei**, contribuabilul achiziționând bunuri și servicii, după cum urmează:

investiție, din care:	000 lei
-avans execuție proiect (taxare inversă)	000 lei

În data de **00.00.2016**, între **A**– CUI **00000000**, în calitate de beneficiar și **B**, societate din EAU, (...), în calitate de antreprenor s-a încheiat Contractul de lucrări inițiale pentru proiectarea, construirea și darea în exploatare a Rafinăriei de Uleiuri Uzate – Proiectul.

La pct.8 al contractului. Plata, se menționează faptul că în schimbul lucrărilor inițiale referitoare la Proiect, Proprietarul îi va plăti Antreprenorului 10% din valoarea contractului, plata în avans ce va fi efectuată de Proprietar în cel mult 7 zile de la semnarea acordului cu condiția transmiterii de către antreprenor a unei Garanții bancare pentru o sumă echivalentă cu plata în avans.

Antreprenorul i-a eliberat proprietarului o propunere cu preț fix, actualizată ulterior, conform căreia valoarea contractului a fost stabilită la suma totală de **000 USD**.

Antreprenorul **B**, EAU, a emis factura comercială (Commercial Invoice) nr. **000/2016**, în sumă de **000 USD**, achitată prin **E**, astfel: suma de **000 USD** în data de **00.00.2016** și suma de **000 USD** în data de **00.00.2016**.

Societatea a înregistrat în contabilitate și în decontul de TVA al trimestrului III 2016 achiziții de servicii din afara Uniunii Europene (avans plătit) în sumă de **000 lei**, c/v a **000 USD**, pentru care locul prestării este considerat a fi la domiciliul fiscal al beneficiarului, respectiv în România, în

conformitate cu art.278 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aceste servicii societatea a aplicat taxarea inversă pentru suma de **000 lei**, conform art. 307 alin.(2) și art.326 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că în iulie 2016, **X** nu era stabilită în România printr-un sediu fix, avansul facturat urmează a se regulariza pe măsura prestării serviciilor, în cota parte din situațiile de lucrări ce vor fi întocmite de CT D, conform art.280 alin.(6) din Codul fiscal și pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În data de **00.00.2016** între **A**– CUI RO **00000000**, în calitate de beneficiar și **B**, societate din EAU, (...), în calitate de antreprenor s-a încheiat Contractul EPC (Echipamente și Construcții inclusiv Proiectare) pentru proiectarea, construirea și darea în funcțiune, la cheie, a Rafinăriei de Uleiuri Uzate – Proiectul, pe terenul situat în intravilanul **G**, jud. .

Contractul EPC a fost înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice cu competență teritorială, în urma căruia a fost înregistrată **X**, cod de înregistrare fiscală (CIF) RO **00000000**, atribuit în data de **00.00.2016**, Sucursala a fost înregistrată în scopuri de TVA din data de **00.00.2017**, conform certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria **0 nr.000** eliberat de DGRFP Ploiești la data de **00.00.2017**.(...)

Situația TVA deductibilă în perioada controlului pentru perioada verificată, **00.00.2015-00.00.2016**, se prezintă astfel:

TVA deductibilă societate:	000 lei
TVA dedusă societate	000 lei
din care taxare inversă	000 lei
<u>TVA dedusă control</u>	000 lei
<u>din care taxare inversă</u>	000 lei
diferente	000 lei (...)

III.1.5.A TVA colectata

Antreprenorul **B**, EAU, a emis factura comercială (Commercial Invoice) nr. **000/2016**, în sumă de **000 USD**, reprezentând o plată în avans de 10% din suma contractului de lucrări inițiale din data de **00.00.2016**, prezentată în detaliu la capitolul TVA deductibilă.

Societatea **A** a înregistrat în contabilitate și în decontul de TVA al trimestrului III 2016, achiziții de servicii din afara Uniunii Europene (avans plătit) în sumă de **000 lei**, c/v a **000 USD**, pentru care locul prestării este considerat a fi domiciliul fiscal al beneficiarului , respectiv în România, în conformitate cu art.278 alin.(2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru aceste servicii, societatea a aplicat taxarea inversă , pentru TVA în sumă de **000 lei**, conform art.307 alin. (2) și art.326 alin.(2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(...)

Pentru perioada 00.00.2015-00.00.2016, TVA colectată nu a fost modificată față de evidența societății.

În urma inspecției fiscale situația TVA colectată se prezintă astfel:

<i>TVA colectată societate</i>	<i>000 lei</i>
<i>din care taxa inversă</i>	<i>000 lei</i>
<i><u>TVA colectată control</u></i>	<i>000 lei</i>
<i><u>din care taxare inversă</u></i>	<i>000 lei</i>
<i>diferente</i>	<i>000 lei”.</i>

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține ca prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2017**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice au constatat că societatea **A** a înregistrat în mod corect în decontul de TVA al trimestrului III 2016 achiziții de servicii din afara Uniunii Europene (avans plătit) în sumă de 000 lei, c/v a 000 USD, pentru care locul prestării este considerat a fi domiciliul fiscal al beneficiarului respectiv în România pentru care a aplicat taxarea inversă, pentru TVA în sumă de 000 lei, conform art.307 alin.(2) și art.326 alin.(2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, confirmând tratamentul fiscal aplicat de societate pentru avansul facturat de **B** respectiv faptul că beneficiarul **A** era persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în urma analizării avansului facturat de **X**, prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2017** s-a constatat ca fiind aplicabilă excepția prevăzută la art.316 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este beneficiarul **A**.

Având în vedere situația de fapt, temeiurile de drept aplicabile speței raportate la susținerile contestatarii, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației a solicitat organului de inspecție fiscală emitent al actului administrativ atacat, prin poșta electronică la data de **00.00.2020**, să precizeze care este prejudiciul adus bugetului de stat de către **X**

prin necolectarea taxei pe valoarea adăugată pentru avansul facturat, având în vedere că această taxă a fost colectată de către beneficiarul **A**, prin aplicarea taxării inverse, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2017** încheiat de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector Finanțelor.

Prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, organele de inspecție fiscală au precizat că:

„a) prejudiciul adus bugetului de stat

- pentru avansul facturat cu factura nr. **000/2016**, in valoare de **000 usd** la curs valutar de **000 lei/usd**, respectiv **000 lei**, sucursala datoreaza taxa pe valoarea adaugata in cota de 20% in suma de **000 lei** si obligatii fiscale accesorii in suma de **000 lei**
- in data de **00.00.2019**, reprezentantii sucursalei au achitat TVA in valoare de **000 lei**, conform extras de cont emis de **E** [....]

X nu era obligată să se stabilească printr-un sediu fix în România ci era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA înainte de emiterea facturii, în conformitate cu prevederile art.316 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și pct.6 lit.a) din HG nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal întrucât serviciile prestate sunt aferente unui bun imobil pe teritoriul României respectiv furnizarea la „cheie” a unei Uzine de Rafinare a uleiurilor lubrificate uzate.

-**A** a înregistrat în mod eronat prin mecanismul taxării inverse în condițiile în care -locul prestării este situat în țara în care este situat bunul imobil indiferent de locul unde este situat sediul prestatorului. Ca regulă generală, pentru toate serviciile legate de bunuri imobile impozitarea se face în statul în care este situat acel imobil asupra căruia se prestează lucrările respective și prin urmare **X** era obligată să colecteze TVA respectiv să se înregistreze în scopuri de TVA în România înainte de emiterea facturii. (...)

Prin faptul că reprezentanții legali ai contribuabilului afirma că Sucursala va regulariza avansul și va colecta TVA la data prestării serviciilor către **A**, se recunoaște în fapt că pentru avansul facturat, contribuabilul trebuia să colecteze TVA.

Astfel, exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Excepțiile privesc mecanisme specifice practicii contractuale, privitoare la avans. În conformitate cu prevederile art.282 alin.(2) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, exigibilitatea intervine: b) la data la care se încasează avansul , pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator (...).

În acest sens, conform (...) CJUE, , C111/75, pct.12: faptul generator are loc în momentul în care serviciul este prestat. Cu toate acestea, pentru serviciile permanente sau care depășesc o anumită perioadă de timp sau care se fac cu plata unui avans, faptul generator intervine la data emiterii facturii sau, cel târziu la data colectării acontului.

În concluzie, pentru aceste servicii legate de un bun imobil construit pe teritoriul României, nu se aplică mecanismul taxării inverse.”

Organul de solutionare a contestatiei nu poate retine precizarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia prejudiciul adus bugetului de stat este taxa pe valoarea adaugata care ar fi trebuit colectata si platita de catre societatea contestatara, intrucat asa cum rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei, atata timp cat beneficiarul **A** a aplicat masurile de simplificare

pentru operatiunea de avans, respectiv a dedus si a colectat in acelasi timp, taxa pe valoarea adaugata rezultata din operatiunea de avans, rezulta ca la nivelul bugetului de stat nu exista niciun prejudiciu.

Mai mult, se retine ca mecanismul de taxare inversă a fost validat la beneficiar printr-un act administrativ fiscal.

De asemenea, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală **000/2017** incheiat la beneficiarul **A**, având în vedere că în **00.2016**, **X** nu era stabilită în România printr-un sediu fix, avansul facturat urmează a se regulariza pe măsura prestării serviciilor, în cota parte din situațiile de lucrări ce vor fi întocmite de CT D, conform art.280 alin.(6) din Codul fiscal și pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fapt pentru care nu poate fi retinuta afirmatia echipei de inspectie fiscala consemnata in adresa mai sus mentionata, potrivit careia „Prin faptul ca reprezentantii legali ai contribuabilului afirma că Sucursala va regulariza avansul și va colecta TVA la data prestării serviciilor către **A**, se recunoaște în fapt că pentru avansul facturat, contribuabilul trebuia să colecteze TVA.”

Astfel, in speta se retin si prevederile art.280 alin.(4) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

(6) În cazul schimbării regimului de impozitare se procedează la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a), numai dacă factura este emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, și la art. 282 alin. (2) lit. b), dacă a fost încasat un avans pentru valoarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, mai puțin în cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul TVA la încasare, pentru care se aplică regulile stabilite la art. 282 alin. (7). Prin excepție, micile întreprinderi prevăzute la art. 310, care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316, procedează la regularizare în vederea aplicării regimului de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii în cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a) și b), pentru facturile emise și/sau avansurile care au fost încasate, înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, pentru contravaloarea parțială sau integrală a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.”

Totodată, organul de solutionare a contestatiei retine ca din cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă aspecte contradictorii, **pe de o parte,**

organele de inspecție fiscală învederează prevederile art. 282 alin.(2) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora exigibilitatea taxei intervine *la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator*, iar **pe de altă parte** fac trimitere la prevederile pct.16 alin.(1), alin.(2) și alin. (3) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„16. (1) Prin excepție de la regulile generale prevăzute la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, respectiv persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, locul prestării serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (4) din Codul fiscal se stabilește în funcție de regulile prevăzute la alin. (4) al art. 278 din Codul fiscal. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 325 din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică în special pentru următoarele:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau părți ale unei construcții destinate să fie edificată pe un anumit lot de teren, indiferent dacă construcția este sau nu edificată.”.

Prin urmare, se reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Având în vedere cele reținute, organul de soluționare a contestației reține argumentul societății potrivit căruia în speță sunt incidente prevederile art.6 alin.(1) teza 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

”Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

În ceea ce priveşte prevederile art.6 alin.(1) teza 2 din acelaşi act normativ, respectiv „(...) În situaţia în care organul fiscal constată că există diferenţe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului şi informaţiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la acelaşi contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situaţia fiscală reală şi cu legislaţia fiscală şi are obligaţia să menţioneze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.” acestea nu pot fi reţinute în soluţionarea favorabilă a cauzei întrucât nu suntem în situaţia nici a unei opinii scrise nici a unui act administrativ fiscal la acelaşi contribuabil, actul administrativ fiscal fiind emis la **A** şi nu la contestatară.

Astfel, organul de soluţionare a contestaţiei reţine că în speţă, se impune reanalizarea situaţiei de fapt de către organele de inspecţie fiscală, în corelaţie cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluţionare a contestaţiei nu se poate substitui organelor de inspecţie fiscală în ceea ce priveşte stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societăţii, tinând cont si de faptul ca din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezulta motivele pentru care echipa de inspectie fiscala nu a avut in vedere exceptia prevazuta de legiuitor la art. 316 alin 4 din Codul fiscal.

În consecinţă, având în vedere cele reţinute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) şi alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, **se va desfiinţa Decizia de impunere nr.000/2019** emisă de Administraţia Sectorului 1 a Finanţelor Publice în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.000/2019, **în ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de 000 lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecţie fiscală decât cea care a încheiat actul desfiinţat să procedeze la refacerea inspecţiei fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum şi considerentele reţinute în motivarea prezentei decizii de soluţionare a contestaţiei care au condus la desfiinţare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare.

B. In ceea ce priveste Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 si Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019:

Referitor la suma de 000 lei reprezentând :

- dobânzi în sumă de **000 lei**, stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ,

-penalități de nedeclarare în sumă de **000 lei**, stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ,

se reține că în speță documentul prin care s-a individualizat TVA datorată suplimentar în sumă de **000 lei** este Decizia de impunere nr. **000/2019**, emisă de Administrația sector a Finanțelor Publice.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât așa cum s-a reținut la pct.1) din prezenta decizie, a fost desfiintată Decizia de impunere nr. **000/2019** emisă de Administrația sector a Finanțelor Publice, conform principiului de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul 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, **se vor desființa:**

- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește dobânzi în sumă de 000 lei,**

- Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **în ceea ce privește penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei**

urmând ca organele fiscale să procedeze la emiterea unui alt titlu de creanță, dacă este cazul, în conformitate cu cele precizate în prezenta decizie și cu prevederile legale incidente.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1) Desființarea Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă de Administrația sector a Finanțelor Publice în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 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 același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Desființarea Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **în ceea ce privește dobânzi în sumă de 000 lei și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **în ceea ce privește penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei**, urmând ca organele fiscale să procedeze la emiterea unui alt titlu de creanță, dacă este cazul, în conformitate cu cele precizate în prezenta decizie și cu prevederile legale incidente.

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

DIRECTOR GENERAL