



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație 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. 170 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
.X., din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. 922024/29.12.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală regională a finanțelor publice .X. – Serviciul inspecție fiscală – Reprezentanțe străine și nerezidenți, prin adresa nr.119242/18.12.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **922024/29.12.2014**, asupra contestației formulată de .X., cu sediul social în .X., înregistrată în scopuri de TVA în .X. sub numărul RO.X..

Societatea contestă în parte Decizia de impunere nr.F-B .X./19.11.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./19.11.2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., decizie prin care urmare a soluționării deconturilor de TVA nr. .X./20.12.2013, nr. .X./27.01.2014, nr. .X./25.02.2014, nr. .X./25.03.2014, nr. .X./25.04.2014 cu sume negative cu opțiune de rambursare, a fost aprobată la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare și a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care societatea contestă suma de **.X. lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-B .X./19.11.2014, respectiv 24.11.2014, potrivit mențiunii olografe aplicată pe titlul de creanță menționat mai sus, și de data înregistrării contestației la Direcția generală regională a finanțelor publice .X. respectiv 12.12.2014, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X..

I. .X. contestă în parte Decizia de impunere nr. F-B .X./19.11.2014 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale regionale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./19.11.2014, precizând următoarele:

.X. este o persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în .X. sub nr. .X. și în .X. sub nr. RO.X..

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat că nu îndeplinește condițiile de aplicare a scutirii de TVA conform OMFP nr.2222/2006 privind instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat documente care să ateste că bunurile au fost transportate din .X. în alte State membre.

În vederea desfășurării activității economice de producție autoturisme, camionete și camioane, societatea precizează că a achiziționat scule/echipamente de la diverși furnizori din .X., pe care le-au pus la dispoziția acestora în vederea producerii de piese/componente care erau livrate ulterior către .X., iar o parte a sculelor au fost returnate societății fiind transportate din .X. în .X., respectiv .X..

Societatea precizează că, în luna aprilie 2013, a efectuat livrări intracomunitare de bunuri scutite conform art.143 din Codul fiscal,

coroborat cu prevederile art. 10 alin.(1) lit.a) și c) din OMFP nr.2222/2006 către .X. și .X..

Ulterior înregistrării în scopuri de TVA în .X., societatea a emis autofacturi pentru aceste livrări, pe care le-a pus la dispoziția autorităților în vederea justificării scutirii de TVA, astfel:

- autofacturi care conțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și cuprind codul de înregistrare în scopuri de TVA din .X., respectiv .X.;

- documente care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru al Uniunii Europene, respectiv confirmări de primire emise de cei care au recepționat bunurile în .X. și .X..

Societatea susține că potrivit OMFP nr.2222/2006 și jurisprudenței CJUE, respectiv cazul C-409/04 "Teleos și alții", obligația furnizorului de a dovedi că bunurile au fost expediate în alt stat membru nu este condiționată de prezentarea unui anumit tip de document, respectiv CMR, aceasta prezentând organelor de inspecție fiscală documente de tip certificat de confirmare de primire care atestă expedierea bunurilor din .X. și recepția fizică a bunurilor în alte state membre. Aceste confirmări au fost semnate și ștampilate de cei care au recepționat bunurile în .X., respectiv .X. și care atestă că bunurile au ajuns la destinație.

Totodată, societatea menționează că a înregistrat și declarat achizițiile de bunuri asimilate efectuate sub codul de înregistrare în scopuri de TVA în .X. prin declarațiile de TVA depuse în .X. și .X..

Societatea susține că, întrucât autoritățile fiscale refuză acordarea scutirii de TVA cu privire la livrările intracomunitare efectuate, aceasta consideră că are loc o încălcare a principiului neutralității TVA, taxa fiind colectată atât în .X. cât și în statele membre unde au fost transportate bunurile și contravin prevederilor din legislația intracomunitară în materie de TVA, precum și principiilor generale de drept care stau la baza sistemului comun de TVA la nivelul UE, respectiv principiul atribuirii venitului fiscal statului membru în care are loc consumul final, principiul proporționalității și principiul neutralității TVA.

Referitor la obligațiile fiscale suplimentare rezultate din impunerea colectării de TVA aferentă sculelor/echipamentelor puse la dispoziția furnizorilor în mod gratuit, societatea consideră că, calificarea acestor operațiuni în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal este nefondată, organele de inspecție

fiscală ar fi trebuit să aplice prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, ce menționează că acordarea în mod gratuit de bunuri în scopuri legate de desfășurarea activității economice nu constituie o livrare de bunuri.

Totodată, pct.6 alin.(9) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.128 din Codul fiscal, menționează că bunurile acordate în mod gratuit cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit.a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice.

De asemenea, societatea precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală comenzile/facturile/confirmările furnizorilor unde se menționează faptul că aceștia vor folosi echipamentele în vederea producerii de piese exclusiv pentru .X. fără a se menționa un onorariu, cât și factura, protocolul de acceptare, precum și comanda aferentă.

Bunurile fabricate de furnizori cu aceste scule/echipamente sunt vândute către societate, fiind transportate direct către fabricile .X. din țările de origine, iar dreptul de proprietate asupra acestor bunuri nu se transferă niciodată de la .X., urmând ca la încetarea relațiilor comerciale cu furnizorul român, sculele/ echipamentele să fie transferate la un alt furnizor din .X. sau din alte State membre.

Societatea precizează că prevederile art.16 din Directiva nr.112/2006/CE au fost implementate prin art.128 alin.(4) lit.b) și art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, care trebuie coroborate, organele de inspecție fiscală interpretând restrictiv prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, considerând că acestea se referă strict la acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor fără să țină cont de faptul că articolul prevede în mod clar că acordarea în mod gratuit de bunuri “în scopuri legate de desfășurarea activității economice nu constituie o livrare de bunuri”, așa cum se prevede la pct.6 alin.(9) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.128 din Codul fiscal.

Având în vedere aceste prevederi, societatea susține faptul că pune la dispoziție în mod gratuit sculele/echipamentele furnizorilor săi din .X., exclusiv în scopul desfășurării activității sale economice, operațiune care nu se poate asimila unei livrări de bunuri cu plată.

Pentru motivele invocate mai sus, societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-B .X./19.11.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.11.2014 pentru suma de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-B .X./19.11.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale regionale a finanțelor publice .X. , au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: 05.11.2013 – 31.03.2014

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X., anterior înregistrării în scopuri de TVA, respectiv în luna aprilie 2013, a efectuat două livrări intracomunitare de bunuri în conformitate cu art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar după înregistrarea în scopuri de TVA a emis autofacturi, respectiv nr..X./23.12.2013 către .X. – .X. și nr..X./23.12.2013 către .X. – .X., acestea fiind declarate în decontul de TVA și Declarația 390 aferente lunii noiembrie 2013.

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) lit.a)-c) din OMFP nr.2222/2006 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a prezentat documente care să ateste că bunurile au fost transportate din .X. în alte state membre.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a achiziționat echipamente/scule de la diverși furnizori din .X. care au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit acestora în vederea producerii de componente pentru cutiile de viteză, pentru care contribuabilul nerezident a prezentat următoarele documente:

- facturi emise de furnizori pentru echipamente care rămân pe teritoriul României (pe factură s-a menționat locul unde rămâne echipamentul achiziționat),

- confirmări ale furnizorilor în care se specifică că echipamentele se află la sediul acestora și sunt folosite în vederea producerii de piese pentru .X.,

- comenzi emise de .X. către furnizori în care se specifică echipamentele necesare .X., faptul că .X. este unicul proprietar ale echipamentelor, precum și că .X. a împrumutat gratuit furnizorului echipamentele cu ajutorul cărora acesta produce pentru .X. piese. „Furnizorul, în cadrul permisiunii de utilizare gratuită a echipamentelor acordată de .X., va produce în exclusivitate pentru .X. piese, cu

excepția cazurilor în care .X. trimite o notificare scrisă în care precizează că este de acord cu producerea echipamentelor și pentru un terț”, societatea susținând că aceste documente reprezintă contracte de punere la dispoziție cu titlu gratuit a echipamentelor în vederea producerii de piese.

În data de 28.10.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente cu privire la răspunsul dat în nota explicativă din data de 16.09.2014, respectiv să prezinte facturile emise atât de .X. cât și de furnizorii acestuia conform art.130 și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la reducerea prețului componentelor produse prin punerea la dispoziție a echipamentelor de producție. Societatea a răspuns „[...] conform înțelegerilor comerciale (ca urmare a negocierilor de preț) cu furnizorii cărora le sunt puse la dispoziție echipamente pentru care nu se facturează o sumă lunară, ci acestea sunt puse la dispoziția furnizorilor pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a DAG în .X., în prețul efectiv al pieselor livrate de către aceștia către DAG este inclusă o reducere acordată ca urmare a punerii la dispoziție de echipamente gratuit către furnizori.

Această reducere, inclusă în prețul de vânzare al componentelor, poate fi asimilată ca fiind acordată ca urmare a faptului că nu se facturează o chirie lunară pentru acest tip de echipamente. Menționăm faptul că reducerea comercială nu este evidențiată separat (ca o poziție distinctă) pe facturile emise de către furnizori, ci inclusă în prețul componentelor.”

Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a demonstrat cum prin punerea la dispoziție cu titlu gratuit către furnizori a echipamentelor necesare producției de componente a fost diminuat prețul acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de **.X. lei** în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. anterior înregistrării în scopuri de TVA, respectiv 2010 - 2013, a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri, de la diverși furnizori intracomunitari, care au fost transportate pe teritoriul României și puse la dispoziție cu titlu gratuit către diverse societăți românești în vederea producerii de componente pentru cutiile de viteză pentru automobile,

iar după înregistrarea în scopuri de TVA pe teritoriul României, .X. – .X. și .X. – .X. au emis autofacturi, respectiv nr..X./23.12.2013 și nr..X./23.12.2013, societatea declarând achizițiile în decontul de TVA și Declarația 390 aferente lunii noiembrie 2013, în conformitate cu art.146 alin.(1) lit.e) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât bunurile achiziționate au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit către diverse societăți în vederea producerii de componente pentru cutii de viteză.

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 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. poate beneficia de scutirea taxei pe valoarea adăugată aferentă unor livrări intracomunitare, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul României.

În fapt, anterior înregistrării în scopuri de TVA, respectiv în luna aprilie 2013, societatea a efectuat două livrări intracomunitare de bunuri înregistrate în evidența contabilă ca livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă pe valoarea adăugată, în temeiul cu art.143 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar după înregistrarea în scopuri de TVA a emis autofactura nr..X./23.12.2013 către .X. – .X. și autofactura nr..X./23.12.2013 către .X. – .X., pe care le-a declarat în decontul de TVA și Declarația 390 aferente lunii noiembrie 2013.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul țării, astfel că au fost încălcate prevederile art.10 alin.(1) lit.a)-c) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

și au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei**.

În drept, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

La art. 143 alin. (2) lit. a) din același act normativ, se precizează că sunt scutite de taxă:

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...].”

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul

ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din .X. în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

De asemenea, în speță se reține faptul că prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare, în acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr. .X./02.06.2009, anexat în copie la dosarul cauzei.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr.

571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât a prezentat doar facturi de livrare însoțite de comenzi fără să facă dovada, pentru cele două operațiuni, că bunurile au părăsit teritoriul României.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente prin care să facă dovada că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către beneficiarii intracomunitari au părăsit teritoriul României.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documente din care să rezulte că livrările în cauză pot face obiectul unei scutiri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte aceste documente, din care să se poată stabili fără echivoc respectarea condițiilor prevăzute de lege și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Mai mult, afirmația societății potrivit căreia a prezentat organelor de inspecție fiscală "*documente care atestă atât expedierea bunurilor din .X. cât și recepția fizică a bunurilor în alte State membre[...]*", respectiv confirmări de primire semnate și ștampilate de beneficiarii din .X. și .X., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, iar documentele reprezentând confirmări de primire nu constituie justificări pentru acordarea scutirii de TVA conform prevederilor legale și totodată, nu substituie documentele de transport care să ateste că bunurile au părăsit teritoriul național și pe care societatea trebuia să le prezinte.

Respectiv, la art. 4 alin. (4) din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute documentele specifice de transport, în funcție de tipul transportului, astfel:

“a) în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), carnetul TIR [...];

b) în cazul transportului feroviar: scrisoarea de trăsură, documentul de transport internațional pe căile ferate, care să poarte ștampila stației de expediție, [...];

c) în cazul transportului multimodal cale ferată - naval: scrisoarea de trăsură și foaia de conosament [...]”.

Or, societatea nu a prezentat niciunul din aceste documente.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *“obligația furnizorului este de a dovedi că bunurile au fost expediate în alt stat membru, însă această obligație nu este condiționată de prezentarea unui tip de document, cum ar fi CMR-ul”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât documentul de transport reprezintă document obligatoriu în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată și în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă livrărilor intracomunitare de bunuri, în acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr. .X./ 10.08.2010, anexat în copie la dosarul cauzei.

În ceea ce privește invocarea de către contestatar a jurisprudenței CEJ, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară prin adresa nr..X./ 29.11.2012.

Așadar, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată și faptul că, societatea nu a prezentat niciun document justificativ/înscris din care să rezulte că livrările în cauză pot face obiectul unei scutiri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv documentele prevăzute de actele normative în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF

nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-B .X./19.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.11.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de .X. constând în punerea la dispoziția unor persoane juridice de echipamente/scule, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea de componente pentru cutii de viteză pentru autovehicule, reprezintă operațiuni asimilate prestărilor de servicii cu plată, pentru care se colectează taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada 2010 – 2013, .X. a achiziționat de la diverși furnizori din .X. dar și din UE, echipamente/scule pe care le-a pus la dispoziție fără plată unor terțe persoane juridice în scopul producerii de către acestea de componente pentru cutii de viteză pentru automobile, echipamentele/sculele rămânând în proprietatea .X., furnizorul având obligația să producă componentele în exclusivitate pentru .X., așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei.

Având în vedere cele expuse mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la 31.12.2010:

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

a) 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;”

Astfel, se reține că, în conformitate cu aceste prevederi legale, utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei

persoane impozabile 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, este asimilată unei prestări de servicii efectuate cu plată.

Începând cu data de 01.01.2011, prevederile stipulate la art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate, în sensul că:

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

a) utilizarea bunurilor 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;”

Se reține că, potrivit acestor prevederi legale, este asimilată unei prestări de servicii efectuate cu plată, utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile 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.

Începând cu data de 01.01.2012, prevederile stipulate la art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate, în sensul că:

“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;”

Prin urmare, se reține că, potrivit acestor prevederi legale, este asimilată unei prestări de servicii efectuate cu plată, utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile 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.

Totodată, se reține că, potrivit legislației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, operațiunile asimilate prestațiilor de servicii efectuate cu plată se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă având obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă, baza de impozitare pentru prestațiile de servicii efectuate în interiorul țării, în speță pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, fiind constituită din *“suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestației de servicii”*, în conformitate cu prevederile stipulate la art.137 alin.(1) lit.d) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada supusă verificării.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.11.2014 și prezentate detaliat în situația de fapt în cauză, se reține că .X. a comandat și achiziționat echipamente/scule din țară și din UE, pe care, în calitate de proprietar, le-a pus la dispoziție, fără plată, unor terțe persoane juridice române în scopul producerii de către acestea de componente pentru cutiile de viteză pentru automobile, echipamentele/sculele rămânând în proprietatea .X. pe toată perioada de exploatare. Această situație de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, este confirmată de altfel și de către societatea contestată.

Totodată, se reține că operațiunea care a făcut obiectul impunerii în cauză a reprezentat-o punerea la dispoziție de echipamente/scule, cu titlu gratuit, în vederea producției de piese auto.

Prin urmare, operațiunile efectuate în această perioadă de .X., constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane juridice de echipamente/scule, fără plată, în scopul producerii de către acestea a pieselor necesare producției de autoturisme, se circumscriu prevederilor art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, reprezentând așadar

operațiuni asimilate prestării de servicii cu plată, pentru care .X. avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată. Totodată, chiar și în contextul prevederilor art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, referitoare la punerea la dispoziție cu titlu gratuit a unor active, când legiuitorul a impus colectarea taxei pe valoarea adăugată doar în situația în care utilizarea activelor este pentru alte scopuri decât desfășurarea activității economice a persoanei impozabile, .X. avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor în speță, întrucât punerea la dispoziție gratuită de utilaje nu diferă ca și conținut economic de închirierea acestora, scopul în sine fiind utilizarea de altă persoană a utilajului respectiv.

Astfel, faptul că persoana căreia îi sunt puse la dispoziție în mod gratuit echipamentele le folosește exclusiv sau nu pentru a produce bunuri în beneficiul celui care i-a pus aceste utilaje la dispoziție nu este de natură să modifice tratamentul fiscal al acestei operațiuni.

Cu alte cuvinte, prin această punere la dispoziție cu titlu gratuit proprietarul echipamentelor deduce taxa pe valoarea adăugată pentru achiziția acestora, în timp ce prestatorul de servicii/furnizorul de bunuri colectează taxa pe valoarea adăugată la o bază impozabilă redusă, întrucât nu înregistrează cheltuieli cu chiria utilajelor.

În concret, furnizorii la dispoziția cărora sunt puse cu titlu gratuit echipamentele/sculele în cauză produc și comercializează către .X. piese la un preț mai mic și, pe cale de consecință colectează taxă pe valoarea adăugată într-un quantum mai mic, întrucât nu înregistrează cheltuieli cu chiria utilajelor.

În sensul celor mai sus precizate este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat într-o speță similară, prin adresele nr. .X./ 03.04.2013 și nr. .X./13.02.2015, anexate în copie la dosarul cauzei.

În consecință, nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia speței îi sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 6 alin.(9) lit. c) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că, potrivit celor mai sus menționate, operațiunea care a făcut obiectul impunerii reprezintă o operațiune asimilată prestării de servicii cu plată, pentru care .X. avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prevederilor art.16 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și a Directivei a șasea 77/388/CE și a jurisprudenței Curții Europene de Justiție în domeniul TVA, organul de soluționare reține că directivele emise la nivel comunitar nu se aplică direct, fiind transpuse în legislația națională a fiecarui stat membru, or prevederile directivei invocate au fost transpuse în legislația fiscală națională la Titlul VI – Taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară prin adresa nr. .X./ 29.11.2012.

Mai mult, se reține că, potrivit art.9 alin.(3) din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil care prevede: *„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”*, coroborat cu art.10 din același act normativ potrivit căruia: *„Legile care derogă de la o dispoziție generală [...] se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege”*, o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe.

Prin urmare, alegația contestatarei nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor și întrucât argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă operațiunile efectuate de .X. constând în punerea la dispoziția unor terțe persoane juridice de echipamente/scule, cu titlu gratuit, în scopul producerii de către acestea de componente pentru cutiile de viteză pentru automobile, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./19.11.2014** emisă de Direcția generală regională a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.11.2014, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza prevederilor art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./19.11.2014 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei.**

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

DIRECTOR GENERAL

.X.