



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I E nr. 2346/745/29.08.2014

privind soluționarea contestației formulate de, cod
de înregistrare în scopuri de TVA RO, cu domiciliul
în,

Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul DGRFP Timisoara a fost
sesizat de DGRFP Bucuresti prin adresa nr.
.....inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr.
....., cu privire la contestatia formulata de
....., cod de înregistrare în scopuri de TVA
RO....., cu domiciliul în,
.....

Prin adresa numărul, Direcția Generală de
Soluționare a Contestatiilor din cadrul ANAF a delegat competența de soluționare a
contestatiilor către structurile specializate din cadrul direcțiilor regionale, în
consecința DGRFP Timisoara este investita cu competența de soluționare a
contestatiei.

Contestația a fost formulată și semnată de către societate prin reprezentantul
sau legal.

Actiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de
dispozițiile art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură
fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de rambursare a TVA pentru
persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al
Uniunii Europene nr.

Având în vedere prevederile art. 205 și ale art. 209 din OG nr. 92/2003
privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările
ulterioare coroborate cu dispozițiile art. 3 alin. (1) din OPANAF nr. 3333/2011,
privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui
organ de soluționare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara

este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DRGFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. si solicita desfiintarea acesteia ca fiind netemeinica si nelegala, avand in vedere urmatoarele MOTIVE:

Societatea face parte din grupul, care reprezinta o divizie de societati specializate in domeniul industriei constructoare de automobile, organizata la nivel mondial, care are ca obiect de activitate - productie si asamblare componente auto, precum si productia de conectori industriali.

..... este o companie stabilita in cu sediul in, Cod postal, Datorita faptului ca societatea intentiona sa realizeze operatiuni intracomunitare cu bunuri in Romania, a fost nevoita sa se inregistreze in scopuri de TVA si a solicitat acest lucru in luna iulie 2009 in baza articolului 153 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu privire la Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare („Codul Fiscal”).

Societatea este inregistrata in scopuri de TVA in Romania din 24 iulie 2009 si a primit de la autoritatile fiscale romane certificatul de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr. 0711613. Mai mult, datorita activitatii desfasurate in Romania, s-a aflat intr-o continua pozitie de rambursare si a solicitat rambursarea TVA prin mai multe deconturi de TVA.

In perioada supusa controlului efectuat de autoritatile fiscale romane ca urmare a depunerii de catre a decontului de TVA cu optiune de rambursare nr.(pentru perioada iulie 2011 - 30 iunie 2012), petenta a primit urmatoarele facturi de la furnizori din Romania:

1. Factura nr.- reprezentand TVA aferenta operatiunilor de punere in libera circulatie din anul 2007 in valoare deRON.

Petenta precizeaza ca aceasta factura are ca obiect refacturarea unor sume de TVA platite in vama romana de catre pentru punerea in libera circulatie a unor echipamente care la momentul importului au fost in proprietatea sa. a refacturat aceste cheltuieli catrepentru

a pastra dreptul de deducere al sumelor de TVA platite in vama in numele

Inainte de anul 2007, a adus in Romania mai multe echipamente ce au fost plasate intr-un regim vamal suspensiv de admitere temporara. Aceste bunuri au fost puse la dispozitia

Odata cu aderarea Romaniei la Uniunea Europeana, exista obligativitatea inchiderii regimurile vamale suspensive, bunurile respective fiind puse in libera circulatie prin procedura de import definitiv. La momentul efectuarii formalitatilor vamale de import, TVA datorata pentru respectivele echipamentele a fost achitata de catre

Ulterior, in urma unui control al autoritatilor fiscale la nivelul, sumele respective de TVA achitate ca urmare a importului definitiv au fost refacturate catre, aplicand structura de comisionar, in conformitate cu punctul 59 alin. (2) si alin. (3) din Hotararea nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In acest sens, a fost emisa factura nr.

2. Achizitie de bunuri (folie protectie solara) conform facturii nr.cu TVA in suma deRON de la furnizorul

3. Achizitie de bunuri (winding supports) conform facturii nr.cu TVA in suma deRON de la furnizorul

Petenta precizeaza ca facturile nr.si nr.reprezinta bunuri achizitionate in Romania de catre si refacturate catre deoarece au fost folosite pentru echipamentele speciale apartinand, necesare/utilizate pentru efectuarea unor operatiuni specifice.

In conformitate cu contractul incheiat intre parti,se obliga sa inlocuiasca/suporte orice modificare sufera formele/echipamentele aflate la

4. Achizitie de echipament (compresor) conform facturii nr.cu TVA in suma deRON de la furnizorulSRL;

Petenta precizeaza ca factura nr.reprezinta un compresor. Compresorul respectiv a fost cumparat de de la societateadin Romania.

In acest moment, echipamentul respectiv se afla la sediul, fiind folosit pentru asigurarea de aer comprimat necesare fuctionarii echipamentelor speciale detinute de (echipamente folosite pentru executia unor procedee speciale, nu pentru productia de serie).

5. Achizitionarea stantelor de la furnizorulSRL (stanta model1 - TVA in suma deRON , stanta model-TVA in suma deRON, denumite in continuare stante).

Petenta precizeaza caSRL realizeaza ambalaje pentru compania

Avand in vedere ca produsele comandate de au anumite specificatii distincte (precum sigla companiei),a cumparat stante speciale pe carele foloseste in procesul de productie. Mai exact stantele respective nu pot fi folosite dedecat pentru producerea bunurilor pentru, nefiind de nici un alt folos pentru aceasta companie. Concret, stantele respective sunt utilizate pentru inscripționarea (stantarea) cutiilor de ambalaje cu sigla

Astfel, detine la momentul prezent aceste stante aflate la sediul, conform protocolului de custodie.

Concluzionand, petenta considera ca, in urma controlului efectuat de autoritatile fiscale in perioada

- Nu au acceptat deducerea TVA pentru suma de RON reprezentand TVA aferent facturilor primite de la furnizorulSRL in baza art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal;
- Au acceptat deducerea TVA in suma deRON reprezentand TVA aferenta facturilor mentionate la punctele 1-4 de mai sus;
- Au procedat la colectarea TVA suplimentara in suma deRON aferenta tranzactiilor mentionate la punctele 1-4 de mai sus, in baza art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul Fiscal, mai exact: „Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni: „preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane in mod

gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial".

In ceea ce priveste TVA aferenta facturii nr.in suma deRON

In ceea ce priveste TVA in suma deRON,, petenta nu este de acord cu colectarea TVA deoarece considera ca a actionat ca si importator dar nu a detinut dreptul de proprietate asupra echipamentelor pentru care s-a facut punerea in libera circulatie in anul 2007. Pentru a-si pastra dreptul de deducere al sumelor de TVA achitate in vama, a fost nevoita sa refactureze aceste sume catre, potrivit punctului 59 din HG 44/2004 cu privire la Normele de aplicare ale Codului Fiscal, aplicand structura de comisionar. Petenta mentioneaza ca aceste sume au fost refacturate catre ca o masura ceruta de organele de inspectie fiscala de la Sibiu in urma unui control fiscal la societatea

Refacturarea s-a realizat pe codul de TVA din Romania al intrucat aceasta detinea in Romania un cod de TVA valid ca urmare a operatiunilor efectuate. Mai precis, dat fiind faptul ca era inregistrata in scopuri de TVA in Romania refacturarea unor sume de TVA din Romania, pentru operatiuni taxabile in Romania, putea fi efectuata doar prin codul de TVA din Romania apartinand societatii.

Contestatoarea precizeaza ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala declaratiile vamale de import din anul 2007 emise la punerea in libera circulatie a bunurilor respective si considera ca aceste documente sunt suficiente in stabilirea faptului ca era proprietarul bunurilor importate in Romania.

Astfel, aceasta apreciaza ca are dreptul la deducerea TVA aferenta bunurilor puse in libera circulatie, acest lucru fiind acceptat de autoritatile fiscale si consemnat in raportul de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste colectarea suplimentara a TVA in suma deRON impusa de organele de control, in baza art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile, petenta considera ca aceste dispozitii nu ii sunt aplicabile deoarece nu realizeaza o livrare de bunuri catre deoarece in niciun moment aceasta din urma nu dispune de echipamentele respective in calitate de proprietar.

Petenta considera ca pentru aplicarea prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul Fiscal in vederea unei livrari de bunuri cu plata sau unei livrari

asimilate acesteia este necesar sa transfere dreptul de a dispune asupra bunurilor catre, acesta actionand in calitate de proprietar.

Ori, in cazul de fata, petenta nu da dreptul de a dispune de bunuri ca si proprietar catre, ci doar un drept de folosinta in vederea efectuarii si indeplinirii cerintelor expres impuse de, Astfel, va folosi echipamentele conform instructiunilor date, in tot acest timp ramanand proprietarul bunurilor. Mai mult, chiar si in conditiile in care contractul dintre cele doua parti s-ar termina, petenta va lua inapoi echipamentele respective de la

Petenta tine sa precizeze ca societatile din cadrul grupului isi defasoara activitatea in industria auto si specificul acestei industrii este acela ca un contractor principal situat intr-un stat membru sa impuna anumite standarde de calitate subcontractorilor, astfel incat produsele finite obtinute sa corespunda unor cerinte extrem de specifice in ceea ce priveste designul, structura, compozitia, calitatea si fiabilitatea acestora.

Pentru a se asigura ca subcontractorii respecta cerintele de calitate mai sus mentionate, contractorul principal pune la dispozitia subcontractorilor echipamentele sau parte din echipamentele necesare producerii bunurilor ce urmeaza sa le fie livrate, dreptul de proprietate asupra acestor echipamente ramanand tot timpul la contractorul principal. In situatia de fata, petenta este contractorul principal, iar este un subcontractor care utilizeaza echipamentele petentei exclusiv in beneficiul acesteia, produsele obtinute fiind la standardele de calitate impuse de catre petenta.

Prin urmare, petenta considera ca o interpretare a organelor de inspectie fiscala potrivit careia realizeaza o livrare asimilata conform prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal este eronata deoarece ramane tot timpul proprietarul echipamentelor.

Totodata, din ratiuni economice, nu ar putea produce si livra bunurile solicitate de, la standardele impuse de catre aceasta, fara sa foloseasca echipamentele speciale puse la dispozitie de, Mai mult, utilizarea acestor echipamente de catre este conditionata de folosirea lor exclusiv in beneficiul, mai precis aceste echipamente nefiind utilizabile in alte cazuri.

Punerea la dispozitie a echipamentelor catre nu poate fi asimilata unei livrari de bunuri catre sine. Odata cu punerea la dispozitie a acestor echipamente,

..... nu transfera un drept de proprietate din punct de vedere economic, deoarece nu se transfera catre
..... toate drepturile aferente acestor echipamente, in afara posibilitatii de a utiliza aceste echipamente in folosul exclusiv al De asemenea, nici dreptul de proprietate din punct de vedere legal asupra echipamentelor respective nu face obiectul unui transfer, detinand in continuare proprietatea acestora.

Petenta considera ca punerea la dispozitie de echipamente catre nu poate fi asimilata unei livrari de bunuri, intrucat
..... nu a dispus si nici nu dispune de un drept de proprietate economic sau legal asupra acelor echipamente, echipamentele respective fiind folosite pentru realizarea si indeplinirea anumitor standarde specifice impuse de in calitate de cumparator al produselor finite.

In sustinerea celor de mai sus, petenta face trimitere la Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie („CJUE”), dupa cum urmeaza:

- In cazul C-320/88 Staatssecretaris van Financien v. Forwarding Enterprise Safe BV se mentioneaza:

„Rezulta in mod clar din formularea acestei prevederi ca „livrare de bunuri” nu se refera la transferul dreptului de proprietate in conformitate cu procedurile prescrise de legea nationala aplicabila, ci acopera orice transfer de bunuri corporale de catre o parte care imputerniceste cealalta parte sa dispuna efectiv de acestea ca si cum ar fi proprietarul bunurilor respective”, (punctul 7 din decizia CJUE).

Astfel, potrivit rationamentului CJUE, exista o livrare de bunuri, tip sau asimilata, in cazul oricarui transfer de bunuri corporale daca acesta imputerniceste persoana careia ii sunt cedate bunurile sa poata dispune efectiv de acestea, ca si cum ar fi proprietarul bunurilor respective.

Cu alte cuvinte, CJUE mentioneaza ca ceea ce primeaza in aprecierea existentei unei livrari, o reprezinta puterile de care se bucura persoana careia ii sunt puse la dispozitie bunurile in raport de acestea. Astfel, petenta considera ca se afla in fata unei livrari de bunuri - tip sau asimilate - daca persoana respectiva are prerogativa liberei folosinte, administrari, culegerii fructelor sau a dispozitiei asupra bunului ca un adevarat proprietar. In mod corespunzator, in cazul in care persoana respectiva are prerogative limitate la anumite acte de administrare, conservare sau dispozitie expres si punctual determinate asupra bunului, respectiva operatiune nu se incadreaza in notiunea de livrare de bunuri.

Fata de imprejurarea ca acordarea dreptului de folosinta fara contraprestatie a echipamentelor in favoareaa fost limitata in mod expres la folosinta acestora in beneficiul exclusiv si sub controlul petentei, aceasta considera ca este evident ca, in speta,

.....nu se comporta fata de echipamentele petentei ca si cum ar fi proprietarul acestora, ci ca un prestator de servicii in favoarea petentei.

Ca atare, aceasta operatiune nu reprezinta o livrare de bunuri asimilata, neexistand deci niciun fel de element care sa conduca la concluzia ca ar fi avut loc un transfer al dreptului de a dispune de bun ca si proprietar, absolut esential pentru existenta unei livrari de bunuri, intrucat lipseste exact acordarea acestui drept in favoarea societatii

In egala masura, petenta mai precizeaza ca solutia de mai sus este confirmata si de hotararea CJUE pronuntata in cauza C-53/09 din 2010/10/07 -in care se mentioneaza: „livrarea unui bun (...) include Orice operatiune de transfer al unui bun corporal de catre o persoana care abilitateaza cealalta parte sa dispuna de acesta in fapt ca si cum ar fi proprietarul sau”.

In ceea ce priveste colectarea TVA in suma deRON aferenta facturilor mentionate la punctele 2-4 din Situatiia de fapt

In ceea ce priveste echipamente de la punctele 2-4, petenta mentioneaza ca acestea reprezinta:

- Piese de schimb sau ustensile de intretinere apartinand, ce sunt date in custodie catre pentru a fi utilizate in productia de bunuri achizitionate de

- Diverse costuri de intretinere, modificare sau schimbarea unor piese efectuate de Romania ce a achizitionat respectivele bunuri de pe piata locala din Romania, refacturand ulterior costul acestora catre In conformitate cu contractul incheiat intre parti, trebuie sa suporte cheltuielile de reparatii/modificare a echipamentelor pe care le detine la Romania.

- In ceea ce priveste compresorul achizitionat de la societateaSRL, acest echipament este in proprietatea In acest moment, echipamentul respectiv se afla la sediul, fiind folosit pentru asigurarea de aer comprimat necesar fuctionarii echipamentelor speciale detinute de (echipamente folosite pentru executia unor procedee speciale, nu pentru productia de serie).

Petenta precizeaza ca societatile din cadrul grupului isi desfasoara activitatea in industria auto si specificul acestei industrii este acela ca un contractor principal situat intr-un stat membru sa impuna anumite standarde de calitate subcontractorilor sai, astfel incat produsele

finite obtinute sa corespunda unor cerinte extrem de specifice in ceea ce priveste designul, structura, compozitia, calitatea si fiabilitatea acestora.

Astfel, pentru a obtine calitatea impusa, contractorul principal acorda anumite echipamente specifice catre subcontractorii sai (echipamente ce indeplinesc anumite caracteristici si detin anumite calitati din punct de vedere tehnic) ce sunt utilizate in procesul de productie de catre subcontractori pentru indeplinirea cerintelor de calitate si standarde impuse.

Petenta considera ca pentru a avea o livrare de bunuri cu plata sau o livrare asimilata este necesar sa transfere dreptul de a dispune asupra bunurilor catre ca si proprietar.

Ori, in cazul de fata, petenta precizeaza ca nu da dreptul de a dispune de bunuri ca si proprietar catre, ci doar un drept de folosinta asupra anumitor echipamente speciale, necesare intr-o etapa de productie, in vederea obtinerii anumitor standarde specifice. Astfel, va folosi echipamentele conform instructiunilor date de petenta, in tot acest timp ramanand proprietarul bunurilor. Mai mult, chiar si in conditiile in care contractul dintre cele doua parti s-ar termina, petenta va lua inapoi echipamentele respective de la

Astfel, petenta precizeaza ca in acest moment toate bunurile mentionate mai sus se afla in proprietatea

Prin urmare, petenta precizeaza ca nu este de acord cu colectarea de TVA pentru aceste echipamente deoarece sunt in mod evident legate de operatiuni taxabile fiind utilizate pentru obtinerea produselor finite ulterior comercializate.

In sprijinul celor de mai sus stau si deciziile Curtii Europene de Justitie.

In ceea ce priveste neacceptarea deductiei TVA in suma de RON facturate de SRL

Pentru stantele achizitionate de de la societatea SRL, autoritatile fiscale au considerat ca petenta nu are drept de deductie deoarece cheltuielile de mai sus nu au fost direct legate de obtinerea de produse finite, deoarece nu a emis nicio factura de livrare in perioada

In conformitate cu prevederile Codului Fiscal, art. 145 si art. 146, o persoana impozabila poate deduce TVA daca sunt indeplinite urmatoarele conditii:

„(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile;”

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (2)-(6), sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155 sau documente prevazute la art. 155¹ alin. (1);"

Petenta sustine ca indeplineste cele doua conditii.

Aceasta mentioneaza ca in cazulSRL, aceasta societate produce ambalaje destinate ambalarii produselor achizitionate de Avand in vedere ca respectivele ambalaje au anumite specificatii distincte (precum sigla companiei), a cumparat stante speciale pe carele foloseste in procesul de productie. Mai exact stantele respective nu pot fi folosite deSRL decat pentru producerea bunurilor pentru, nefiind de nici un alt folos pentru aceasta companie.

Concret, stanta respectiva este utilizata pentru inscripționarea (stantarea) cutiilor de ambalaje cu sigla Automotive. Astfel, detine la momentul prezent aceste stante aflate la sediulconform procesului de custodie anexat.

Ulterior, ambalajele produse sunt livrate deSRL catre fiind utilizate pentru ambalarea produselor ce urmeaza a fi achizitionate de catre Ulterior, aceste produse sunt livrate de catre clienti diversi, generand astfel operatiuni taxabile.

Astfel, stantele respective exista, se afla la sediuldar se afla in proprietatea Totodata, aceste bunuri genereaza si operatiuni taxabile.

Chiar daca nu a emis nicio factura in perioada verificata si nu se poate face o legatura directa intre achizitiile respective si operatiunile taxabile identificabile in declaratiile fiscale depuse in Romania de petenta, aceasta nu inseamna ca nu are drept de deducere pentru TVA achitata in Romania.

In ceea ce priveste cea de-a doua conditie privind existenta unei facturi intocmite in conformitate cu prevederile legale, petenta precizeaza ca autoritatile fiscale au acceptat ca fiind corecte documentele prezentate.

Avand in vedere toate cele mai sus mentionate, petenta considera nelegala si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de rambursare a TVA in suma deRON intrucat a indeplinit toate conditiile prevazute de Codul Fiscal pentru rambursarea TVA.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul DGFPM Bucuresti – Activitatea de Inspectie Fiscala au procedat la analiza documentara in vederea solutionarii Decontului de TVA cu optiune de rambursare nr.formulata de, privind rambursarea TVA aferenta perioadei

Prin cererea in cauza, societatea contestatoare a solicitat rambursarea TVA in cuantum de 18.327 lei.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr., contestata de, rezulta urmatoarele:

In ceea ce priveste TVA aferenta facturii nr.in suma deRON

..... Systemsa prezentat organelor de inspectie fiscala factura nr....., reprezentand „TVA aferenta operatiunilor de punere in circulatie 2007 valoare in vama a activelor conform anexa declaratii vamale”, in valoare delei cu TVA aferenta in suma delei. Organele de inspectie fiscala au mentionat ca aceasta factura nu a fost inregistrata si declarata in perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au solicitat d-nei., in calitate de imputernicit, o nota explicativa dupa cum urmeaza:

„1. Intrebare:

Referitor la factura nr....., emisa de furnizorul-RO , va solicitam:

- sa ne prezentati DVI-urile aferente importului de active in baza carora a fost emisa aceasta factura;
- sa ne precizati si sa ne demonstrati cu documente unde au fost depozitate aceste active la momentul achizitionarii lor;
- sa ne precizati si sa ne demonstrati cu documente unde se afla aceste active la momentul de fata.

1. Raspuns:

Inainte de anul 2007,
.....KG a adus in Romania mai multe echipamente ce au fost plasate intr-un regim vamal suspensiv de admitere temporara. Aceste bunuri au fost puse la dispozitia

.....
Odata cu aderarea Romaniei la Uniunea Europeana, exista obligativitatea inchiderii regimurile vamale suspensive, bunurile respective fiind puse in libera circulatie prin procedura de import definitiv. La momentul efectuarii formalitatilor vamale de import, TVA datorata pentru respectivele echipamentele a fost achitata de catre

.....
Ulterior, in urma unui control al autoritatilor fiscale la nivelul, sumele respective de TVA, achitate ca urmare a importului definitiv, au fost re-facturate catreKG, aplicand structura de comisionar, in conformitate cu punctul 59 alin. (2) si alin. (3) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. In acest sens, a fost emisa factura nr. Asa cum am mentionat anterior, nu a inregistrat factura respectiva (.....) in declaratiile sale fiscale din Romania si prin urmare, nu si-a dedus TVA aferenta. In acest sens, atasam la prezenta declaratiile vamale de import emise de autoritatile vamale din Romania in anul 2007, cand s-a efectuat punerea in libera circulatie a echipamentelor."

Avand in vedere cele de mai sus, in conformitate cu art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere pentru factura nr., emisa de furnizorul - RO si au procedat la colectarea suplimentara a TVA delei.

In ceea ce priveste colectarea TVA in suma deRON aferenta facturilor mentionate la punctele 2-4 din Situatia de fapt

Conform constatarilor organelor fiscale, in perioada,KG a inregistrat in jurnalul pentru cumparari si decontul de TVA urmatoarele:

- achizitie „folie protectie solara” conform facturii nr.cu TVA in suma delei de la furnizorul

Conform notei explicative data de catre in calitate de mandatar al contribuabilului nerezident GMBH „Factura nr.reprezinta bunuri achizitionate in Romania de catre si refacturate catre deoarece au fost folosite pentru echipamentele speciale apartinand, necesare/utilizate pentru efectuarea unor operatiuni specifice,"

Contribuabilul nerezident a prezentat Protocolul de Custodie din data de 30.09.2012 incheiat intre si Conform acestuia echipamentele achizitionate vor ramane la sediul si vor fi puse la dispozitia acestuia pentru a fi folosite in procesul de productie. De asemenea se obliga sa asigure conditii optime de pastrare si conservare, impotriva efractiei si intemperiiilor naturii si sa nu instraineze fara acordul proprietarului si nu se vor percepe taxe de depozitare.

- achizitie „winding supports” conform facturii nr.cu TVA in suma delei de la furnizorul

Conform notei explicative data de catre in calitate de mandatar al contribuabilului nerezident „reprezinta achizitii de echipamente efectuate de DE in Romania, necesare efectuarii unor operatiuni specifice in procesul de productie. Astfel aceste echipamente au fost date in custodie catre"

Contribuabilul nerezident a prezentat Protocolul de Custodie din data deincheiat intre si Conform acestuia echipamentele achizitionate vor ramane la sediul si vor fi puse la dispozitia acestuia pentru a fi folosite in procesul de productie. De asemenea se obliga sa asigure conditii optime de pastrare si conservare, impotriva efractiei si intemperiiilor naturii si sa nu instraineze fara acordul proprietarului si nu se vor percepe taxe de depozitare.

- achizitie „compresor” conform facturii nr.cu TVA in suma delei de la furnizorulSRL.

Conform notei explicative data de catre in calitate de mandatar al contribuabilului nerezident „Factura nr.reprezinta un compresor. Compresorul respectiv a fost cumparat de de la societateadin Romania. In acest moment, echipamentul respectiv se afla la sediul, fiind folosit pentru asigurarea de aer comprimat necesar fuctionarii echipamentelor speciale detinute de (i.e. echipamente folosite pentru executia unor procedee speciale, nu pentru productia de serie)."

Contribuabilul nerezident a prezentat Protocolul de Custodie din data deincheiat intre si Conform acestuia echipamentele achizitionate vor ramane la sediul si vor fi puse la dispozitia acestuia pentru a fi folosite in procesul de productie. De asemenea se obliga sa asigure conditii optime de pastrare si conservare, impotriva efracției si intemperiiilor naturii si sa nu instraineze fara acordul proprietarului si nu se vor percepe taxe de depozitare.

Pentru facturile enumerate mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA in suma totala delei, in conformitate cu art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste neacceptarea deducerii TVA in suma de
..... RON facturate de

.....SRL, dupa cum urmeaza:

- stanta model1, TVA in suma delei conform facturii nr.de la furnizorulSRL (emisa initial pe codul DE si refacuta pe codul RO);

- stanta model, TVA in suma de lei conform facturii nr.de la furnizorulSRL

Conform notei explicative data de in calitate de mandatar al contribuabilului nerezident

..... „Achizitiile aferente
facturilor nr.si
.....reprezinta stante speciale necesare achizitionate de
Societatea
..... (denumita in continuare
„..... DE"). Avand in vedere ca ambalajele comandate
de DE au anumite specificatii distincte (precum
sigla companiei), DE a cumparat stante speciale pe
carele foloseste pentru inscripționarea ambalajelor
cu sigla companiei DE."

Conform Procesului Verbal de Custodie incheiat intre
.....
..... siSRL,
.....SRL se obliga sa asigure conditii optime de pastrare
si conservare, impotriva efracției si intemperțiilor naturii si sa nu instraineze fara
acordul proprietarului si nu se vor percepe taxe de depozitare.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat
la diminuarea TVA deductibila in suma de lei, in
conformitate cu art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul
fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare,
reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente
in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele fiscale din cadrul DGFPM Bucuresti - Serviciul Reprezentante
Straine Ambasade si Administrare Contribuabililor Nerezidenti au procedat la
analiza documentara in vederea solutionarii Decontului de TVA cu optiune de
rambursare nr.formulata de de
.....KG, privind
rambursarea TVA aferenta

Prin cererea in cauza societatea contestatoare a solicitat rambursarea TVA in
quantumlei.

***In ceea ce priveste TVA aferenta facturii nr.
.....in suma deRON***

In fapt, a prezentat organelor de inspectie
fiscala factura nr.emisa de
....., reprezentand „TVA
aferenta operatiunilor de punere in circulatie valoare in vama a activelor conform
anexa declaratii vamale” in suma delei, factura care
nu a fost inregistrata si declarata.

Organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferenta facturii fiscale nr., dar au colectat TVA, considerand-o livrare catre sine conform art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt, isi desfasoara activitatea in industria auto, impunand anumite standarde de calitate subcontractorilor, astfel incat produsele finite obtinute sa corespunda unor cerinte specifice in ceea ce priveste designul, structura, compozitia, calitatea si fiabilitatea acestora.

Pentru a se asigura ca subcontractorii (in cazul de fata) respecta cerintele de calitate de mai sus mentionate, pune la dispozitia subcontractorilor echipamente sau parte din echipamentele necesare producerii bunurilor ce urmeaza sa fie livrate, dreptul de proprietate asupra bunurilor ramanand la contractorul principal.

Conform „Contractului de licentiere forme”, (numit in urma incheierii contractului „..... A”) licentiaza catre in „*instrumente, forme, modele, dispozitive si materiale didactice (...) pentru a produce, prelucra si livra piese*”.

La art. 2 *Detinerea proprietatii* - din contractul ante-mentionat este prevazut:

„1. Partile sunt de acord ca toate formele sunt detinute in intregime de catre A .

2. Acest lucru este valabil si pentru forme de substitut si/sau cele care se adauga mai tarziu in extinderea cooperarii contractuale.

3. Acest lucru este valabil si pentru orice modificari sau completari aduse formelor de catre furnizor.

4. In acest context exista un consens cu privire la aliniatele 2 si 3, potrivit caruia si formele de schimb si/sau formele modificate si completate vor trece in proprietatea A.

5. Dreptul de proprietate A asupra formelor prevazute este asigurat prin identificarea formelor cu „..... A” plus numerele aferente componentelor si schitelor”.

Din continutul articolului antementionat rezulta ca nu transfera dreptul de proprietate asupra bunurilor puse la dispozitia subcontractorului sau (.....), iar orice modificare sau completare ulterioara a acestora va fi trecuta tot in proprietatea, acestea purtand inscriptia si numerele aferente componentelor si schitelor.

Conform art. 6 pct. 1 din - „Utilizarea formelor si protectia proprietatii” din „Contractul de licentiere forme”;

„Furnizorul este obligat sa utilizeze formele incredintate exclusiv pentru indeplinirea de comenzi pentru A. El nu poate utiliza aceste forme pentru a onora partial sau integral si nu poate transfera formele unor terti”.

Din continutul contractului incheiat la inceperea colaborarii, rezulta ca isi pastreaza dreptul de proprietate asupra bunurilor puse la dispozitia, iar acestea sunt utilizate exclusiv pentru indeplinirea comenzilor sale, respectiv productia pieselor.

Conform notei explicative, solicitata d-nei in baza art. 52 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„1. Intrebare:

Referitor la factura nr....., emisa de furnizorul-RO, va solicitam:

- sa ne prezentati DVI-urile aferente importului de active in baza carora a fost emisa aceasta factura;
- sa ne precizati si sa ne demonstrati cu documente unde au fost depozitate aceste active la momentul achizitionarii lor;
- sa ne precizati si sa ne demonstrati cu documente unde se afla aceste active la momentul de fata.

1. Raspuns:

Inainte de anul 2007, KG a adus in Romania mai multe echipamente ce au fost plasate intr-un regim vamal suspensiv de admitere temporara. Aceste bunuri au fost puse la dispozitia

Odata cu aderarea Romaniei la Uniunea Europeana, exista obligativitatea inchiderii regimurile vamale suspensive, bunurile respective fiind puse in libera circulatie prin procedura de import definitiv. La momentul efectuarii formalitatilor vamale de import, TVA datorata pentru respectivele echipamentele a fost achitata de catre

Ulterior, in urma unui control al autoritatilor flscale la nivelul, sumele respective de TVA achitate ca urmare a importului definitiv au fost re-facturate catre, aplicand structura de comisionar, in conformitate

cu punctul 59 alin. 2 si alin. 3 din Hotararea 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. In acest sens, a fost emisa factura nr.
Asa cum am mentionat anterior,
..... nu a inregistrat factura respectiva (.....) in declaratiile sale fiscale din Romania si prin urmare, nu si-a dedus TVA aferenta. In acest sens, atasm la prezenta declaratiile vamale de import emise de autoritatile vamale din Romania in anul 2007, cand s-a efectuat punerea in libera circulatie a echipamentelor."

In drept, conform art. 128 alin. (1) si alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 128 alin. (1)

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

Art. 128 alin. (4)

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

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

Din „Contractul de licențiere forme” incheiat între și
....., rezulta ca proprietarul bunurilor este
....., nu se realizeaza niciodata transferul drepturilor de proprietate catre
....., ci sunt utilizate de acesta din urma pentru a-i produce piese.

In plus, conform art. 6 pct. 1 din „Contractul de licențiere forme”, utilizeaza bunurile incredintate **exclusiv pentru**, deci pentru activitatea economica a firmei.

In esenta, livrarea de bunuri este definita ca „transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar”, ori din „Contractul de licențiere forme” rezulta clar ca nu numai ca acesta nu dispune ca si proprietar de el, dar produce piese doar pentru

In clarificarea celor de mai sus vine si Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, prin cazurile C-320/88 Saatssecretaris van Financien v. Forwarding Enterprise Safe si C-53/09 din 2010/10/07 – Loyalty Management UK, in care se mentioneaza:

-C-320/88 Saatssecretaris van Financien v. Forwarding Enterprise Safe:
„Rezulta in mod clar din formularea acestei prevederi ca „livrare de bunuri” nu

se refera la transferul dreptului de proprietate in conformitate cu procedurile prescrise de legea nationala aplicabila, ci acopera orice transfer de bunuri corporale de catre o parte care imputerniceste cealalta parte sa dispuna efectiv de acestea ca si cum ar fi proprietarul bunurilor respective", (punctul 7 din decizia CJUE).

-C-53/09 din 2010/10/07 – Loyalty Management UK:

„livrarea unui bun (...) include orice operatiune de transfer al unui bun corporal de catre o persoana care abilitaza cealalta parte sa dispuna de acesta in fapt ca si cum ar fi proprietarul sau".

Concluzionand, pentru a asimila o tranzactie unei livrari de bunuri, conditia obligatorie este ca persoana careia ii sunt cedate bunurile sa poata dispune de acestea ca si proprietar.

Chiar Curtea Europeana de Justitie a concis ca pentru a stabili daca este vorba sau nu de o livrare de bunuri trebuie sa se stabileasca care sunt drepturile de care se bucura persoana careia ii sunt puse la dispozitie bunurile respective, respectiv daca poate dispune de acestea ca si proprietar sau daca are prerogative limitate la anumite acte de administrare, conservare sau dispozitii exprese si punctual determinate asupra bunului.

In fapt, bunurile pentru care a fost emisa factura sunt cele corespunzatoare „Contractului de licentiere forme” incheiat intre si, contract din care rezulta clar ca actiunea asupra bunurilor respective este limitata, dreptul de proprietate fiind exclusiv al contestatoarei, iar este obligata sa utilizeze bunurile incredintate exclusiv pentru indeplinirea comenzii pentru contestatoare; nu poate utiliza aceste bunuri „pentru a onora partial sau integral si nu poate transfera formele unor terti”.

Concluzionand, avand in vedere prevederile legale antementionate, organele fiscale au stabilit eronat ca transmiterea folosintei bunurilor achizitionate anterior este asimilata livrarii de bunuri cu plata.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia:

„Se considera **prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este defnita la art. 128.**”

Avand in vedere prevederile art. 129 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezulta ca utilizarea bunurilor apartinand contestatoarei de catre reprezinta prestare de servicii.

Astfel, prin „prestare de servicii” urmeaza a se intelege orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.

Livrarea de bunuri se refera la situatia in care se realizeaza transmiterea dreptului de proprietate, iar prestarea de servicii se refera la transmiterea dreptului de folosinta.

In drept, conform art. 129 alin. (3) si (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) *Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

(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;

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

Avand in vedere prevederile legale antementionate, tragem concluzia ca punerea la dispozitie de „forme” de catre petenta in favoarea reprezinta o prestare de servicii fara plata deoarece are loc o utilizare de bunuri care fac parte din activele economice ale contestatoarei pentru a fi puse la dispozitie in vederea utilizarii in mod gratuit unei alte persoane impozabile (.....), dar strict pentru desfasurarea activitatii sale economice, respectiv pentru productia de piese, exclusiv in favoarea contestatoarei.

Concluzionand, punerea la dispozitie in mod gratuit a „formelor” care fac obiectul „Contractului de licentiere forme” nu este asimilata livrării de bunuri sau prestării de servicii cu plata si, avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala ca are drept de deducere pentru factura fiscala nr.emisa de furnizorulSC, contestatoarea are

drept de deducere pentru TVA in suma delei si nu este obligata la plata TVA colectata pentru aceiasi suma.

Referitor la faptul ca contestatoarea nu si-a exercitat dreptul de deducere prin inregistrarea si declararea TVA deductibila aferenta facturii fiscale nr., sunt aplicabile prevederile art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 alin. (1) din care prevede:

„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).”

coroborat cu pct. 48 alin. (1) din NM aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede urmatoarele:

„(1) Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.”

Avand in vedere prevederile legale antementionate, rezulta ca petenta nu are drept de rambursare a TVA aferenta facturii fiscale nr.emisa de decat in momentul in care isi exercita dreptul de deducere prin inscrierea TVA deductibila in decontul de taxa pe valoarea adaugata, ori prin Decontul de TVA nr.nu s-a preluat TVA deductibila in suma delei.

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere contestatia formulata de

In ceea ce priveste colectarea TVA in suma deRON aferenta facturilor mentionate la punctele 2-4 din Situatia de fapt

In fapt, in perioadaKG a inregistrat in jurnalul pentru cumparari si decontul de TVA urmatoarele:

- achizitie „folie protectie solara” conform facturii nr.cu TVA in suma delei de la furnizorul

- achizitie „winding supports” conform facturii nr.cu TVA in suma delei de la furnizorul

- achizitie „compresor” conform facturii nr.cu TVA in suma delei de la furnizorulSRL.

Conform Protocolului de custodie din 30.09.2012, a pus la dispozitia echipamentele mentionate mai sus „pentru a fi folosite in procesul de productie”, conform listei mentionate in Anexa nr. 1.

IntreKG si s-a incheiat „Contractul de licentiere forme”, (numit in urma incheierii contractului „..... A”) licentiaza catre in „*instrumente, forme, modele, dispozitive si materiale didactice (...)* pentru a produce, prelucra si livra piese”.

Conform notei explicative, solicitata d-nei in baza art. 52 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

- „Factura nr.reprezinta bunuri achizitionate in Romania de catre si refacturate catre deoarece au fost folosite pentru echipamentele speciale apartinand, necesare/utilizate pentru efectuarea unor operatiuni specifice,”;

- Factura fiscala nr.,reprezinta achizitii de echipamente efectuate de DE in Romania, necesare efectuării unor operatiuni specifice in procesul de productie. Astfel aceste echipamente au fost date in custodie catre ”;

- „Factura nr.reprezinta un compresor. Compresorul respectiv a fost cumparat de de la societateadin Romania. In acest moment, echipamentul respectiv se afla la sediul

....., fiind folosit pentru asigurarea de aer comprimat necesar fuctionarii echipamentelor speciale detinute de (i.e. echipamente folosite pentru executia unor procedee speciale, nu pentru productia de serie)."

In drept, conform art. 128 alin. (1) si alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 128 alin. (1)

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

Art. 128 alin. (4)

„ (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

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

Prin Protocolul de custodie dinincheiat intre si rezulta ca proprietarul bunurilor este, nu se realizeaza niciodata transferul drepturilor de proprietate catre, ci sunt utilizate de aceasta din urma in procesul de productie.

In plus, conform Protocolului de custodie dinincheiat intre si referitor la echipamentele mentionate in Anexa nr. 1 la Protocol, depozitarul (.....) se obliga:

- sa asigure conditii optime de pastrare si conservare, impotriva efracției si intemperiilor naturii;
- sa nu le instraineze fara acordul proprietarului.

In esenta, livrarea de bunuri este definita ca „transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar”, ori din Protocolul de custodie dinrezulta clar ca ca nu dispune ca si proprietar de aceste bunuri.

In clarificarea celor de mai sus vine si Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, prin cazurile C-320/88 Saatssecretaris van Financien v. Forwarding Enterprise Safe si C-53/09 din 2010/10/07 – Loyalty Management UK, in care se mentioneaza:

-C-320/88 Saatssecretaris van Financien v. Forwarding Enterprise Safe:

„Rezulta in mod clar din formularea acestei prevederi ca „livrare de bunuri” nu se refera la transferul dreptului de proprietate in conformitate cu

procedurile prescrise de legea nationala aplicabila, ci acopera orice transfer de bunuri corporale de catre o parte care imputerniceste cealalta parte sa dispuna efectiv de acestea ca si cum ar fi proprietarul bunurilor respective", (punctul 7 din decizia CJUE).

- C-53/09 din 2010/10/07 –UK:

„livrarea unui bun (...) include orice operatiune de transfer al unui bun corporal de catre o persoana care abilitaza cealalta parte sa dispuna de acesta in fapt ca si cum ar fi proprietarul sau".

Pentru a asimila o tranzactie unei livrari de bunuri, conditia obligatorie este ca persoana careia ii sunt cedate bunurile sa poata dispune de acestea ca si proprietar.

Chiar Curtea Europeana de Justitie a concis ca pentru a stabili daca este vorba sau nu de o livrare de bunuri trebuie sa se stabileasca care sunt drepturile de care se bucura persoana careia ii sunt puse la dispozitie bunurile respective, respectiv daca poate dispune de acestea ca si proprietar sau daca are prerogative limitate la anumite acte de administrare, conservare sau dispozitii exprese si punctual determinate asupra bunului.

In fapt, bunurile pentru care au fost emise facturile sunt inscrise in Anexa nr. 1 la Protocolul de custodie dinincheiat intre si , protocol din care rezulta clar ca actiunea asupra bunurilor respective este limitata, dreptul de proprietate fiind exclusiv al contestatoarei, iar este obligata sa utilizeze bunurile incredintate exclusiv pentru indeplinirea comenzii pentru contestatoare; nu are dreptul sa le instraineze si se obliga sa le pastreze in conditii optime.

Concluzionand, avand in vedere prevederile legale antementionate, organele fiscale au stabilit eronat ca transmiterea folosintei bunurilor inscrise in cele 3 facturi fiscale este asimilata livrariilor de bunuri cu plata.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: **„Se considera *prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128.*”**

Avand in vedere prevederile art. 129 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezulta ca utilizarea bunurilor apartinand contestatoarei de catre reprezinta prestare de servicii.

Astfel, prin „prestare de servicii” urmeaza a se intelege orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.

Livrarea de bunuri se refera la situatia in care se realizeaza transmiterea dreptului de proprietate, iar prestarea de servicii se refera la transmiterea dreptului de folosinta.

In drept, conform art. 129 alin. (3) si (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) *Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

(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;

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

Avand in vedere prevederile legale antementionate, trage concluzia ca organele de inspectie fiscala au stabilit eronat ca punerea la dispozitie de bunuri de catre petenta in favoarea reprezinta livrari de bunuri cu plata, fiind vorba de prestari de servicii.

Din continutul raportului de inspectie fiscala nu se poate concluziona daca punerea la dispozitia de catre contestatoare a bunurilor inscrise in Anexa nr. 1 din Protocolul de custodie din data deeste pentru desfasurarea activitatii economice a petentei.

Mai mult decat atat, din continutul raportului de inspectie fiscala nu reiese daca cele trei achizitii care fac obiectul contestatiei respecta conditiile de fond referitoare la deductibilitatea TVA stipulate de legislatia in materie, respectiv art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Concluzionand, organele de inspectie fiscala au apreciat eronat ca punerea la dispozitia de catre contestatoare a echipamentelor achizitionate cu cele trei facturi fiscale (factura

fiscala nr.emisa de
....., factura fiscala nr.cu
TVA in suma delei emisa furnizorul
....., factura fiscala nr.
.....cu emisa de furnizorul
.....SRL) reprezinta livrari de bunuri cu plata intrucat
nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate; din continutul raportului de
inspectie fiscala nu reiese daca achiziitiile aferente celor trei facturi fiscale
indeplinesc conditiile legale de deductibilitate si nici daca punerea la dispozitia
..... a echipamentelor
inscrise in facturi reprezinta sau nu prestare de servicii cu plata, respectiv daca
este vorba de 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.

Avand in vedere cele mentionate anterior se va desfiinta si reface Decizia de
impunere nr. pentru suma de
.....lei reprezentand TVA, urmând ca organele de inspectie
fiscala prin alta echipa care a incheiat actul de control sa reanalizeze situatia de fapt
fiscala.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din
OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX
din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se
precizeaza:

*“11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a
actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au
condus la desfiintare.*

*11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la
data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al
contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor
afereente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor
deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari
decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

In ceea ce priveste neacceptarea deducerii TVA in suma de
..... RON facturate de
.....SRL

In fapt, petenta a achizitionat stanta model1
afereenta facturii fiscale nr.cu TVA in suma de
.....lei si stanta model

aferenta facturii fiscale nr.cu TVA in suma de
..... leu emise de furnizorul
.....SRL .

Conform notei explicative, solicitata d-nei in
baza art. 52 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata,
cu modificarile si completarile ulterioare:

„Achizitiile aferente facturilor nr.si
.....reprezinta stante speciale necesare achizitionate de
Societatea
..... (denumita in continuare
„..... DE”). Avand in vedere ca ambalajele comandate
de DE au anumite specificatii distincte (precum
sigla companiei), DE a cumparat stante speciale pe
carele foloseste pentru inscripționarea ambalajelor
cu sigla companiei DE.”

Intre si SCSRL
s-a incheiat Procesul – verbal de custodie prin care SC
.....SRL, in calitate de custodor, se obliga sa pastreze:

- Stanta Set Stoguri –
.....1;
- Stanta

In plus, conform Protocolului de custodie mentionat, depozitarul se obliga:
- sa asigure conditii optime de pastrare si conservare, impotriva efracției si
intemperțiilor naturii;
- sa nu le instraineze fara acordul proprietarului.

Organele de inspectie fiscala au facut mentiuni cu privire la cele
antementionate in raportul de inspectie fiscala, dar nu au precizat daca stantele
mentionate sunt utilizate efectiv pentru inscripționarea ambalajelor cu sigla
companiei si nici daca se gasesc la SC
.....SRL, adica la depozitar.

In drept, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autoritatilor
fiscale romane trebuie respectate conditiile de forma si de fond stipulate de
legislatia in materie, respectiv de prevederile art. 145, art. 146 si art. 155 din
Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile
ulterioare, conform carora:

"Art. 145. - Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor,
daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

a) operatiuni taxabile; [...]."

*"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana
impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5)".

"Art. 155. - (5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, in cazul in care furnizorul/prestatorul nu este stabilit in Romania si si-a desemnat un reprezentant fiscal, daca acesta din urma este persoana obligata la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;

f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul fiscal de inregistrare in scopuri de TVA sau codul de identificare al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila;

i) codul de inregistrare in scopuri de TVA cu care se identifica cumparatorul in celalalt stat membru, in cazul operatiunii prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a);

[...]

m) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret;

n) indicarea, in functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, exprimate in lei, sau a urmatoarelor mentiuni:

1. in cazul in care nu se datoreaza taxa, o mentiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mentiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fara drept de deducere», «neimpozabila in Romania» sau, dupa caz, «neinclus în baza de impozitare»; [...]"

Avand in vedere ca din continutul raportului de inspectie fiscala nu reiese daca s-a analizat in ce masura stantele sunt sau nu pentru inscripționarea ambalajelor cu sigla companiei si nici daca bunurile se afla sau nu la depozitar, se va desfiinta si reface Decizia de impunere nr. pentru suma de lei reprezentand TVA, urmând ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa care a incheiat actul de control sa reanalizeze situatia de fapt fiscala.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX

din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

„11.5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 207 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr., se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de privind TVA in suma delei.

- desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. pentru suma delei, reprezentand TVA stabilita suplimentar, urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- prezenta decizie se comunica la :

-
-

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....