

DECIZIA nr. /  
privind soluționarea contestației formulată de  
**SC .X. SRL**  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 37547/10.08.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația depusă de **SC .X. SRL, CUI x**, cu sediul social în x.

Obiectul contestației înregistrată la registratura Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x îl constituie Decizia de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice, comunicată sub semnătură la data de 09.06.2016, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă de **x lei reprezentând TVA**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 este învestită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**, cu privire la Decizia de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. **SC .X. SRL** a solicitat rambursarea sumei de x lei a TVA prin decontul de TVA cu opțiune de rambursare înregistrat la AFP S1 sub nr. INTERNET – x.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat verificarea societății **.X. SRL**, pentru TVA, pe perioada de la 23.11.2012 până la 31.07.2015, respingând parțial cererea de rambursare.

Urmare constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x organul fiscal a emis Decizia de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice prin care s-au stabilit **obligații suplimentare de plată în sumă de x lei, reprezentând TVA**, elementele care au generat obligațiile fiscale suplimentare fiind:

- neacceptarea la deducere a TVA în sumă de x lei aferentă facturii nr. x emisă de x reprezentând "Lucrări de construcții montaj privind parcul fotovoltaic din Crângurile – conform contract nr. x – x PPS 3236 kWp – 1 part" ca urmare a faptului că la data emiterii facturii finale aferente întregii lucrări (septembrie 2014 – dată la care furnizorul nu mai era înregistrat în scopuri de TVA în România) nu s-a procedat la regularizarea facturii emise în iunie 2014 ;
- neacceptarea la deducere a TVA în sumă de x lei aferentă facturii seria PAG nr. x emisă de furnizorul x reprezentând servicii de realizare a unui studiu privind oportunitatea extinderii activității companiei în domeniul centralelor pe biogaz și biomasă în zona x și a TVA în sumă de x lei aferentă facturii seria PFLB nr.x emisă de furnizorul x reprezentând servicii de realizare a unui studiu privind potențialul energetic al zonei x ca urmare a faptului că societatea nu a demonstrat faptul că serviciile achiziționate au fost folosite în scopul realizării operațiunilor taxabile ale societății;
- neacceptarea la deducere a TVA în sumă de x lei aferentă facturilor emise de furnizorul x în baza contractului nr. x reprezentând servicii de consultanță pentru asigurarea condițiilor optime de vânzare a energiei electrice produse de PVPP x ca urmare a faptului că societatea nu a demonstrat faptul că serviciile au fost folosite în scopul realizării operațiunilor impozabile ale societății și nici care au fost avantajele economice obținute în urma realizării acestor prestații.

**II.** Prin contestația formulată SC **.X.** SRL solicită anularea Deciziei de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x și aprobarea spre ramburare a sumei de x lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor efectuate de societate de la furnizorii x, x și x în perioada 23.11.2012-31.07.2015 pentru următoarele motive și considerații:

1. În ceea ce privește neacceptarea la deducere a sumei de x lei reprezentând TVA aferent facturii nr. x emisă de x

Societatea **.X.** susține că, în conformitate cu prevederile art. 134<sup>^</sup>1 alin.(7) din Codul Fiscal, exigibilitatea TVA în cazul serviciilor de construcții-montaj prestate de către furnizorul x intervine la data finalizării acestora, care, conform Contractului nr. x, este data acceptării de către beneficiar a Procesului Verbal încheiat pentru serviciile finalizate - respectiv PV nr.x. La data semnării acestui proces verbal societatea a constatat faptul că furnizorul nu a respectat toate condițiile tehnice convenite și că existau neconformități la o parte din echipamentele încorporate în lucrare, precum și lucrări nefinalizate de către

furnizor, motiv pentru care lucrările au fost acceptate parțial de societate, părțile stabilind ca restul neregulilor să fie remediate până la 30.09.2014. Ca urmare a acceptării parțiale a lucrărilor și a semnării acestui proces verbal, SC .X. SRL a primit de la furnizor factura nr. x, cu baza impozabilă în sumă de x lei și TVA aferentă în sumă de x lei, fiind îndreptățită să-și deducă TVA conform prevederilor art. 134<sup>1</sup> alin.(7).

Ulterior, la data de 30.09.2014, societatea .X. SRL a recepționat lucrarea finalizată, cu toate neconformitățile remediate și toate lucrările convenite efectuate. Lucrarea a fost acceptată de cumpărător în intergalitatea sa în baza Procesului Verbal de Predare – Primire parțială nr. 2. Ca urmare a acceptării serviciilor finale prestate de furnizor, acesta a emis factura nr.x. Având în vedere că la data emiterii celei de-a doua facturi, furnizorul x nu mai era înregistrat în scopuri de TVA în România, societatea a aplicat prevederile art. 150 alin. (6) din Codul Fiscal conform cărora, dacă furnizorul nu are obligația înregistrării și nu este înregistrat în România pentru serviciile ce au locul prestării în România (cum este și serviciul de construcție montaj), beneficiarul este persoana obligată la plata TVA prin mecanismul taxării inverse.

În concluzie, contestatarul apreciază că, atâta timp cât Codul Fiscal prevede clar că exigibilitatea TVA în cazul serviciilor de construcții-montaj, servicii care prin natura lor determină sau pot determina decontări succesive, intervine la data acceptării situațiilor de lucrări de către beneficiar, facturile emise pentru stadii de lucrări finalizate nu trebuie tratate ca facturi de avans pentru care furnizorul trebuie să facă regularizare ci trebuie considerate ca fiind facturi finale emise la finalizarea unui stadiu al lucrărilor efectuate. Drept urmare, pentru serviciile de construcții-montaj a centralei x, x nu avea obligația de a regulariza, la data acceptării ultimelor lucrări, respectiv 30.09.2014, factura emisă la data de 06.06.2014 pentru lucrările finalizate și acceptate de beneficiar la acea dată, aceasta factură nefiind o factură de avans ci o factură aferentă unor servicii efectiv prestate și acceptate de beneficiar la data emiterii ei.

În plus, societatea consideră că, chiar și în cazul în care ar fi fost necesară emiterea unei facturi de regularizare, invocarea prevederilor art. 155 alin.(19), lit.r) pentru susținerea refuzului de rambursare a TVA este contrară legislației în materie de TVA, invocând concluziile relevante din Hotărârea CJUE în cauza C-368/09 așa cum se regăsesc la pct.40 și 41 din această hotărâre.

2. În ceea ce privește neacceptarea la deducere a TVA în sumă de x lei, respectiv a sumei de x lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorii x și x

Societatea susține că obiectul celor două studii aferente contractelor încheiate cu acești furnizori este de a analiza fezabilitatea demarării unor proiecte de producere energie verde în alte zone în afara localității x, obiect ce corespunde întru totul scopului pentru care societatea a fost înființată și obiectului de activitate al acesteia. Invocarea organului fiscal cu referire la paragraful 20 al Hotărârii CJUE în cauza C-37/95 Ghent Coal Terminal NV care stipulează că dreptul de deducere nu rămâne dobândit deoarece serviciile nu au fost utilizate este considerată nefondată de către societate întrucât aceste studii

au fost folosite de către .X., în baza lor fiind stabilită oportunitatea și profitabilitatea demarării investițiilor în cele două zone, conducerea companiei hotărând amânarea acestor investiții după data abrogării prevederilor introduse în Legea 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie începând cu data de 01.01.2014, când s-a decis amânarea temporară a tranzacționării unui număr de două certificate verzi din cele trei prevăzute de lege pentru fiecare 1MWh produs și livrat de producătorii de energie solară, amânare ce expiră la 31.03.2017.

Drept urmare, achizițiile au avut ca scop extinderea activității de producție energie a companiei, ele au fost reale și au îndeplinit atât condiția de formă cât și condiția de fond, îndeplinind astfel toate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere. În susținerea afirmațiilor sale, contestatarul invocă jurisprudența în materie, cu referire la cauzele C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) v Belgian State și C268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën în care Curtea a decis că *“dreptul de deducere a TVA aferentă studiului se menține chiar dacă se decide ulterior, în urma rezultatelor studiului, de a nu continua faza operațională a proiectului”*.

### 3. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul x

Societatea subliniază faptul că obiectul contractului încheiat cu x consta în “realizarea predictibilității producției în relația dintre producător și cumpărătorul energiei electrice”, iar faptul că serviciile au fost prestate efectiv este confirmat și de cumpărătorul x așa cum reiese din Anexa 11 pusă la dispoziție organelor de inspecție fiscală. Mai mult, în adresa nr.x dl. x explică detaliat atât necesitatea serviciilor pe care le prestează pentru derularea corespunzătoare a livrării de energie de către SC .X. SRL cât și activitățile întreprinse și resursele utilizate în prestarea acestor servicii. Necesitatea serviciilor și evaluărilor făcute pentru producția de energie din ziua următoare rezidă din nevoile specifice tradingului și furnizării de energie. Datorită nevoii de maximă operativitate, aceste servicii nu pot fi formalizate în rapoarte scrise care necesită elaborare, întrucât serviciile ar deveni ineficiente/tardive, anulând astfel rațiunea pentru care sunt necesare (o predictibilitate operativă).

În ceea ce privește observațiile echipei de inspecție fiscală privind forma facturilor, a rapoartelor de lucrări, conectarea acestora cu obiectul contractului încheiat între cele două părți precum și finalitatea achizițiilor, societatea face următoarele precizări:

- serviciile prestate se repetă în toate rapoartele de lucru întrucât furnizorul prestează în fiecare lună aceleași servicii; facturile/rapoartele nu fac referire la tarife orare întrucât părțile au convenit un onorariu fix așa cum este prevăzut la art. 4.1 al contractului x;
- obiectul contractului este “prestarea de servicii de prognoză, estimare, urmărire și comparare rezultate de producție și comerciale în vederea îmbunătățirii performanțelor centralei fotovoltaice deținute de beneficiar” și este în perfectă concordanță cu serviciile prestate de furnizor, respectiv accesarea programului x

în scopul efectuării prognozelor în timp real și comunicarea lor către .X., analiza privind parametrii tehnici ai centralei și luarea legăturii cu clientul în vederea remedierii, ținerea legăturii cu traderul de energie x cu privire la comunicările ce țin de prognoză, estimări, revizii tehnice, etc. În susținerea cauzei, contestatarul invocă decizia CJUE formulată în cauza C516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos SA împotriva Autoridade Tributara e Aduaneira conform căreia *“conținutul facturilor nu trebuie să includă toate informațiile referitoare la bunul livrat sau la serviciul prestat. Acest lucru rezultă chiar din modul său de redactare, care are în vedere doar “natura” unui bun sau a unui serviciu și nu impune, dimpotrivă, o descriere exactă a bunului sau a serviciului”*. Societatea consideră că, atâta timp cât a pus la dispoziția organelor de control suficiente documente și informații (contract, facturi, rapoarte de activitate, date privind serviciile tehnice prestate, etc) din care rezultă realitatea prestării acestor servicii de către furnizorul x în folosul SC .X. SRL și ținând cont și de principiile proporționalității și neutralității, echipa de inspecție fiscală a înțeles în mod eronat că nu se poate stabili o legătură între obiectul contractului și serviciile prestate de x.

Ca o concluzie finală, contestatara consideră că nu trebuie să suporte costul cu TVA respinsă la rambursare de echipa de inspecție fiscală din motive ce țin de neînțelegerea sau înțelegerea eronată a aspectelor tehnice ale tranzacțiilor desfășurate de .X. precum și a legislației comunitare în materie de TVA.

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

### **3.1. Cu privire la neacceptarea la deducere a sumei de x lei reprezentând TVA aferentă facturii nr. x emisă de x**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au respins dreptul de deducere a sumei de x lei reprezentând TVA aferent facturii nr. x emisă de x, considerând realizarea obiectului contractului nr. x încheiat de SC x SRL cu x , respectiv “Furnizarea și instalarea unei centrale electrice fotovoltaice cu capacitate de 3236,8 kWp”, ca fiind o operațiune unică din punct de vedere al TVA pentru care dreptul de proprietate asupra Parcului fotovoltaic x s-a realizat la data emiterii celei de-a doua facturi de către x, dată la care trebuia emisă factura finală pentru toată valoarea contractului și regularizată prima factura emisă în iunie 2014.***

**În fapt**, SC .X. SRL a încheiat cu societatea x, cod de TVA CZ x, în calitate de Antreprenor, contractul nr. x pentru realizarea lucrării ”furnizarea și instalarea unei centrale electrice fotovoltaice cu capacitate de 3236,8 kWp”.

Obiectul contractului îl reprezintă **furnizarea și instalarea cuprinzătoare a instalației PV cu putere nominală de 3236,8 kWp +/- 3%** împreună cu toate serviciile legate de aceasta, respectiv: adaptarea documentației de proiect pentru autorizația de construire, furnizarea manualului de utilizare, întocmirea planșelor conforme cu execuția, obținerea documentației de recepție finală, negocieri în numele clientului cu societatea de distribuție, întocmirea documentației pentru negocierile cu autoritățile locale, obținerea tuturor licențelor necesare, identificarea unui trader internațional în domeniul energiei.

În cadrul contractului, părțile au convenit următoarele aspecte relevante:

- prețul lucrării este în cuantum de x eur, excl. TVA și acoperă toate costurile suportate de Antreprenor pe parcursul îndeplinirii lucrării;
- clientului îi este solicitată plata prețului lucrării la momentul acceptării Procesului Verbal de Predare Primire;
- perioada de testare se încheie la data la care instalația a atins cel puțin 80% din statisticile de capacitate așteptate lunar P50;
- pe măsură ce perioada de testare se scurge, părțile vor încheia Procesul Verbal de Predare Primire; acceptarea parțială a Procesului Verbal de Predare Primire va duce la plata în tranșe direct proporționale din valoarea lucrării;
- Antreprenorul conferă Clientului dreptul integral de utilizare a instalației PV (de a produce și beneficia de certificatele verzi) pe durata Perioadei de Testare, până la finalizarea integrală a tuturor obligațiilor asumate de Antreprenor, până la scurgerea integrală a Perioadei de Testare și acceptarea integrală a Procesului Relevant de Predare Primire;
- dreptul de proprietate asupra elementelor (componentelor) încorporate în lucrare și lucrarea trec la Client la plata prețului în integralitate; orice risc de daună trece asupra Clientului la acceptarea lucrării, urmare semnării Procesului Verbal de Predare Primire.

Pentru operațiunile desfășurate în România, Antreprenorul – x a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în România ca urmare a faptului că a realizat achiziții intracomunitare.

Din punct de vedere al facturării obiectului contractului încheiat între SC .X. SRL, cod TVA x, în calitate de Beneficiar și x, în calitate de Antreprenor au fost emise următoarele facturi:

- factura nr.x emisă de x înregistrată în scopuri de TVA în România și având cod de TVA x cu TVA în sumă de x lei reprezentând *“Lucrări de construcții montaj privind parcul fotovoltaic din x – conform contract nr. x – x PPS 3236 kWp – 1 part”*. La data facturii, părțile au încheiat Procesul Verbal de Predare Primire nr.1 ce poartă denumirea *“Înscris de predare parțială și primire parțială a lucrării”* în care se constată că **“la recepționarea lucrării au fost constatate insuficiențe tehnice importante, care au un impact semnificativ asupra stadiului de finalizare a lucrării și nu permit funcționarea completă a lucrării [...]”**, deficiențe ce urmează a fi remediate până la data de 30.09.2014. La punctul E al aceluiași procesului verbal se face următoarea mențiune *“prin semnarea acestui proces verbal de predare primire, se constată la data de astăzi*

**predarea parțială și primirea parțială** a Lucrării centralei fotovoltaice x cu o capacitate de 3.236,8 kWp [...].”

Ulterior acestei facturi, respectiv începând cu data de 01.08.2014, x a fost radiată ca plătitor de TVA în România.

- factura nr. x emisă de x neînregistrată în scopuri de TVA în România și având cod de TVA CZ x cu TVA în sumă de x lei (4426=4427) reprezentând *“Lucrări de construcții montaj privind parcul fotovoltaic din x – conform contract nr. x – x PPS 3236 kWp – 2 part”*. La data facturii, părțile au încheiat Procesul Verbal de Predare Primire nr.2 ce poartă denumirea de *“Înscris de predare parțială și primire parțială a lucrării”* și în care se menționează că *“prin semnarea acestui proces verbal de predare primire, se constată la data de astăzi **predarea completă și primirea completă** a Lucrării centralei fotovoltaice x cu o capacitate de 3.236,8 kWp [...].”*

Organele de inspecție fiscală au considerat că x prin emiterea a două facturi, una pe codul de TVA din România cu TVA 24% și alta pe codul de TVA din Cehia – înregistrată prin taxare inversă la beneficiar, realizează o divizare a tranzacției cu SC .X. SRL, ținând cont și de prevederile contractuale conform cărora dreptul de proprietate asupra lucrării trece la Client la plata prețului în integralitate. Astfel, factura emisă în data de 06.06.2014 de x a fost tratată în timpul inspecției fiscale drept facturare parțială a obiectului contractului. Drept urmare, în opinia echipei de inspecție fiscală, factura finală emisă de x în data de 30.09.2014 trebuia să cuprindă întreaga valoare a contractului și o referire la factura emisă anterior iar x avea obligația ca la data de 30.09.2014 să emită factura finală respectând prevederile art. 155(19) lit.r) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu pct.72(2) din H.G nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal care prevăd că regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se realizează prin stornarea facturii la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestări servicii, iar factura finală va cuprinde referiri la facturile parțiale emise anterior.

Prin contestația depusă, SC .X. SRL invocă faptul că factura emisă de x în data de 06.06.2014 nu reprezintă o factură de avans, ci o factură de servicii de construcții-montaj emisă ca urmare a faptului că serviciile au fost considerate finalizate parțial la data de 06.06.2014 și acceptate de beneficiar prin Procesului Verbal de Predare Primire nr.1, proces verbal emis în conformitate cu prevederile contractuale.

Astfel, în opinia contestatarului, în condițiile în care legea fiscală prevede clar că faptul generator și exigibilitatea TVA în cazul acestor servicii de construcții-montaj, servicii care prin natura lor determină sau pot determina decontări succesive, intervine la acceptarea situațiilor de lucrări de către beneficiar, factura emisă în data de 06.06.2014 nu trebuie tratată ca o factură de avans pentru care furnizorul este obligat să facă regularizare, ci ca o factură finală emisă la finalizarea unui stadiu al lucrărilor efectuate. Drept urmare, la data

emiterii finale în 30.09.2014, furnizorul x nu avea obligația de a face regularizarea impusă de organele fiscale.

Mai mult, contestatarul consideră că invocarea organelor fiscale cu privire la faptul că factura "finală" emisă de furnizor la data de 30.09.2014 ar fi trebuit să includă o referință la factura emisă anterior în conformitate cu prevederile art. 155, alin.(19), lit. r) din Codul Fiscal, invocare ce a stat la baza respingerii dreptului de rambursare a sumei de x lei reprezentând TVA aferentă facturii emise de x, este lipsită de temei legal, menționând în acest sens deciziile CJUE în nenumărate cauze judecate prin care s-a stabilit faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi refuzat pe motiv că factura primită de beneficiar nu include un element cerut de legislația națională **în plus** față de prevederile Directivei 112/2006 privind sistemul comun al TVA (ex. Cauza C-368-09 Pannon Gép Centrum kft împotriva APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály punctele 40 și 41)

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...].”**

- art. 6 din OUG. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

Din prevederile legale antecitate, se reține faptul că organele fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, iar organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale prin analiza operațiunilor în întregul lor.

Având în vedere că, de la data aderării României la Uniunea Europeană, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, se reține că pentru a determina din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată dacă o operațiune care cuprinde mai multe elemente ar trebui privită ca o operațiune unică sau fiecare dintre componentele sale constituie operațiuni distincte, în cauză este relevantă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.



Astfel, pentru a se constata că o operațiune constituie livrare de bunuri sau prestare de servicii este nevoie să se ia în considerare toate circumstanțele în care aceasta se desfășoară, astfel încât să se identifice elementele caracteristice ale acesteia și să se analizeze operațiunea în cauză în mod concret, în scopul de a identifica elementele predominante ale acesteia, distingându-le de cele care au un caracter minor și accesoriu (cauza C-41/04 Levob Verzekeringen).

De asemenea, trebuie să se ia în considerare și faptul că, de multe ori, părțile realizează operațiuni extrem de complexe, cu aspecte ce trimit atât către livrarea de bunuri, cât și către prestarea de servicii. Această prezență a unor profiluri de diferite naturi în interiorul unui singur fapt relevant din punct de vedere fiscal poate semnifica atât că a fost realizată o pluralitate de operațiuni distincte (deși posibil legate între ele), cât și că, în realitate, există o operațiune unică, care, fiind constituită în același timp din elemente cu o natură diferită, este mixtă și face necesară o calificare a acesteia în livrare de bunuri sau prestare de servicii în scopul aplicării taxei pe valoarea adăugată (cauza C-395/11 BLV Wohn -und Gewerbebau).

În cazurile în care o operațiune este formată dintr-un fascicul de elemente și acte, potrivit jurisprudenței comunitare trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă cu scopul de a determina dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe operațiuni distincte sau a uneia unice, Curtea considerând că suntem în prezența unei operațiuni (prestații) unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea caracter artificial și ar altera funcționalitatea sistemului de TVA (a se vedea C-111/05 pct.21 și 23, C88-09 pct 18 și pct.20, cazurile reunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09 pct. 52 și pct.53).

Astfel, așa cum rezultă din analiza obiectului contractului nr.x încheiat între SC .X. SRL și x, lucrarea constă în furnizarea și instalarea unei instalații PV cu putere nominală de 3.236,8 kwp, toate serviciile adiacente prestate de antreprenor având drept scop realizarea centralei electrice fotovoltaice și aducerea acesteia la parametrii de funcționare prevăzuți în contract, respectiv *„cel puțin 80% din statisticile de capacitate așteptate lunar P50, în conformitate cu auditul de energie [...]”*. Așadar, conform prevederilor contractuale, Antreprenorul se obligă să facă toate lucrările în vederea livrării unei „unitați de producție funcționale”. Conform prevederilor contractuale dreptul de proprietate asupra elementelor încorporate în lucrare și lucrarea în sine trec la Client la plata prețului lucrării în integralitate.

Prin urmare, organele fiscale, în mod corect, au considerat lucrările realizate în baza contractului nr. x de către x ca fiind o operațiune unică din punct de vedere al TVA.

În ceea ce privește locul livrării bunurilor, acesta este reglementat la art.132 din Codul fiscal, care la alin.1 lit.b, stipulează:

**„ART. 132 Locul livrării de bunuri**

*(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:*

*b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;”*

În ceea ce privește prestarea de servicii, la art.133 alin.4 lit.a din același act normativ, legiuitorul a prevăzut:

**„ART. 133 Locul prestării de servicii**

*(1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:*

*a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu [art. 126](#) alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;*

*b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.*

*(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

*[...]*

***(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:***

***a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”***

*Norme metodologice*

*„14. (1) **Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (4)** din Codul fiscal fac excepție de la regulile generale prevăzute la art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal în ceea ce privește stabilirea locului prestării. Aceste servicii **nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.**”*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, locul livrării bunurilor care fac obiectul instalării/montajului este locul unde se efectuează instalarea sau montajul acestora, iar în ceea ce privește prestarea de servicii, locul unde sunt situate bunurile imobile pentru care se prestează respectivele servicii.

În consecință, atât în cazul încadrării operațiunii în categoria livrării de bunuri cu instalare și montaj cât și în cazul încadrării operațiunii în categoria prestărilor de servicii legate de bunuri imobile, locul prestării serviciului este considerat România.

**„ART. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

**(2) Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.**

**(3) Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.**

**(4) Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrage bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție.**

**(5) Prin norme sunt definite contractele de consignație, stocurile la dispoziția clientului, bunurile livrate în vederea testării sau a verificării conformității.**

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

**„ART. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

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

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

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

**Norme metodologice:**

**„ART. 134<sup>2</sup>**

**16<sup>1</sup>. (1) Prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.”**

**“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.

Norme metodologice

46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. [...].**

**“ART. 155 Facturarea**

[...]

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”

**Norme metodologice:**

„72. [...]

(2) **Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (19) lit. r) din Codul fiscal.** „

**Norme metodologice:**

„74. [...]

(5) Prevederile art. 155 alin. (19) lit. r) din Codul fiscal cu privire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit facturi de avans ori facturi parțiale pentru aceeași operațiune, se aplică atunci când se efectuează regularizările prevăzute la pct. 72 alin. (2) și (3).”

Din prevederile legale antecitate se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, excepție făcând cazul în care au fost emise facturi parțiale pentru o livrare de bunuri sau prestare de servicii înaintea faptului generator. În cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se impune regularizarea facturilor emise de furnizori prin stornarea facturii inițiale emise și emiterea unei facturi pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri/prestării de servicii.

Ținând cont de faptul că realizarea contractului trebuie privită ca o operațiune unica ce are drept scop realizarea unei instalații PV cu putere nominală de 3.236,8 kwp, de argumentele menționate anterior și de faptul că dreptul de proprietate asupra elementelor (componentelor) încorporate în lucrare și lucrarea în sine trec la Client la plata prețului în integralitate se trage concluzia ca serviciile sunt considerate finalizate la finalul contractului, dată la care intervine și faptul generator.

Nu poate fi susținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatarului cu privire la faptul că factura emisă de x în data de 06.06.2014 reprezintă o factură finală emisă pentru servicii de construcții-montaj considerate finalizate și acceptate la data semnării de către beneficiar a Procesul Verbal de Predare Primire nr.1 din următoarele considerente:

- la punctul A al acestui proces verbal se fac următoarele mențiuni **“la recepționarea lucrării au fost constatate insuficiențe tehnice importante, care au un impact semnificativ asupra stadiului de finalizare a lucrării și nu permit funcționarea completă a lucrării”**, rezultând astfel că la momentul emiterii primei facturi, respectiv 06.06.2014, nu putem vorbi de o lucrare finalizată ci de un stadiu al lucrării în curs de finalizare;

- la punctul E al aceluiași proces verbal se menționează că **“executantul este îndreptățit să emită o factură parțială”**, ceea ce duce la convingerea că organele fiscale în mod corect au considerat această factura ca o facturare parțială și nu ca o factură finală;

- anexa la factura x cuprinde componentele livrate, al căror preț include livrarea, transportul, construcția și lucrările de asamblare, marea majoritate a acestora având specificația **“nu a fost acceptată”**, ceea ce contrazice “acceptarea” invocată de contestatar prin semnarea Procesului Verbal de Predare Primire nr.1.

Drept urmare, factura emisă de x în data de 06.06.2014 reprezintă o facturare parțială a contractului înaintea faptului generator de taxă asimilată unui avans pentru care se impune regularizarea la data emiterii facturii finale. Astfel, la data emiterii facturii nr.x din 30.09.2014 x avea obligația să regularizeze factura emisă în data de 06.06.2014 prin stornarea acesteia și emiterea unei facturi pentru întreaga contravaloare a contractului, factură ce trebuia să conțină conform prevederilor legale **“o referire la alte facturi sau documente emise anterior”**.

Cu privire la susținerile contribuabilului legate de faptul că organele fiscale au respins dreptul de rambursare a TVA în sumă de x lei plecând de la faptul că factura inițială nu cuprindea elementele prevăzute la art. 155, alin.(19), lit r) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, invocând în acest sens prevederile pct. 40 și 41 din concluziile relevante din Cauza C-368-09 Pannon Gép Centrum kft împotriva APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály potrivit cărora dreptul de deducere al TVA nu poate fi refuzat pe motiv că factura primită de beneficiar nu include un element cerut de legislația națională în plus față de prevederile Directivei 112/2006 privind sistemul comun al TVA, facem mențiunea că neacordarea dreptului de deducere a TVA aferent facturii nr.x emisă de x în sumă de x lei are la bază lipsa facturii de regularizare care trebuia să conțină stornarea facturii emisă în iunie, factura nr.x fiind emisă pe diferența contractuală rămasă nefacturată și nu pe întreaga valoare a contractului.

În Cauza C-368-09 invocată de contestatar condițiile de fond ale deducerii pentru factura inițială erau îndeplinite iar înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză, **factura inițială care cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării serviciilor a fost corectată**, Curtea concuzionând în acest caz că *“articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care trebuie să o plătească valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pentru motivele că factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu exista o numerotare continuă a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, în cazul în care condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite iar, înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, în care se preciza data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii respectivă, chiar dacă nu există o numerotare continuă a acestei facturi și a notei de credit care anula factura inițială.”*

**Având în vedere prevederile legale invocate cât și poziția organului de inspecție fiscală se va respinge contestația cu privire la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei.**

**3.2. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de x lei, respectiv a sumei de x lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorii x și x**

***Cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au respins dreptul de deducere a sumei de x lei reprezentând TVA***

***aferentă serviciilor achiziționate de la furnizorii x și x pe motiv că serviciile prestate nu sunt în folosul operațiunilor taxabile ale societății.***

**În fapt,** organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei, aferentă următoarelor servicii achiziționate de SC .X. SRL pe motiv că serviciile prestate nu au fost în folosul operațiunilor taxabile ale societății :

- servicii conform contract din 08.07.2013 reprezentând realizare studiu „Parc solar fotovoltaic x” pentru care furnizorul x a emis factura PAG x în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei;
- servicii conform contract nr.x reprezentând realizare „studiu de potențial energetic al zonei x, ce va cuprinde toate formele de energie regenerabilă” pentru care furnizorul x a emis factura PFLB x în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei.

Societatea susține că cele două studii achiziționate de societate au fost efectuate în vederea extinderii activității companiei în domeniul centralelor solare, extindere ce a fost amânată pentru anul 2017 ca urmare a modificării legislației privind producerea energiei din surse regenerabile de energie.

**În drept,** sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere***

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

***a) operațiuni taxabile;***

***„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere***

***(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:***

***a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;***

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin următoarele:

După data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a

legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA. În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **“este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.**



În speță, analizând documentația existentă la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- Contractul de prestări servicii încheiat în data de 08.07.2013 cu x are ca obiect de activitate „realizarea unui studiu preliminar privind înființarea în România a unei centrale de producție a energiei din surse regenerabile; biogaz și biomasă” și „analiza și prezentarea criteriilor de identificare a locațiilor fezabile pentru construirea centralelor”. În data de 08.07.2014 a fost încheiat procesul verbal de predare primire prin care beneficiarul a preluat de la consultant studiul „Parc solar fotovoltaic x”, furnizorul emițând factura PAG nr.x în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei;
- Contractul de prestări servicii nr.x încheiat x are ca obiect de activitate realizarea unui „studiu de potențial energetic al zonei x”. Conform prevederilor contractuale factura se va emite la finalizarea lucrării, furnizorul emițând astfel factura x în valoare de x lei cu TVA în sumă de x lei.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația societății cu privire la faptul că, în baza celor două studii menționate anterior, aceasta a stabilit oportunitatea și profitabilitatea demarării investițiilor în cele două zone ce au făcut obiectul studiilor, însă conducerea companiei a decis (prin Decizia conducerii companiei cu privire la amânarea temporară a noilor investiții în RES) amânarea acestor investiții după data abrogării prevederilor introduse în Legea 220/2008 întrucât, raportându-ne la datele de predare/finalizare a studiilor (respectiv 08.07.2014 și 14.07.2014) vis-a-vis de data emiterii Deciziei (respectiv 04.07.2014), reiese clar faptul că aceste studii nu puteau sta la baza emiterii Deciziei privind amânarea temporară a noilor investiții.

Astfel, așa cum reiese din cauza C-37/95 Belgische Staat v Ghent Coal Terminal NV (pct.20) dreptul de deducere ramâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Așadar, pentru achizițiile efectuate, este îndeplinită condiția de formă, achizițiile având la bază facturi întocmite în conformitate cu art.155 alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. În plus, așa cum au stabilit și organele de inspecție fiscale, achizițiile efectuate de .X. sunt reale, însă societatea nu demonstrează utilizarea lor în folosul operațiunilor taxabile, astfel condiția de fond nefiind îndeplinită.

Drept urmare, ținând cont de cele invocate anterior, de argumentele contestatarului și de poziția organelor de inspecție fiscală, **se va respinge contestația cu privire la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei aferentă studiilor achiziționate de la furnizorii x si x.**

### **3.3. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de x lei, aferentă achizițiilor efectuate de la x**

***Cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au respins dreptul de deducere a sumei de x lei reprezentând TVA aferentă serviciilor achiziționate de la furnizorul x pe motiv că serviciile prestate nu sunt în folosul operațiunilor taxabile ale societății.***

**În fapt,** organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei, aferentă serviciilor achiziționate de .X. de la x în baza contractului nr.x pe motiv că nu se poate face o legătură între obiectul contractului, serviciile prestate efectiv conform rapoartelor prezentate și folosirea acestora în scopul operațiunilor impozabile ale societății.

Societatea susține că serviciile facturate de x în baza contractului nr. x au fost contractate în baza Deciziei CA din data de 10.06.2013 iar necesitatea lor rezidă din nevoile specifice tradingului și furnizării de energie, respectiv necesitatea cunoașterii de către traderi (în cazul societății .X. fiind vorba de clientul x) a estimărilor cu privire la livrările pentru acoperirea consumului pentru ziua următoare.

**În drept,** sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere***

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

***a) operațiuni taxabile;***

***„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere***

***(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:***

***a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;***

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite doua condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să**

**și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, **simplică prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În speță, analizând documentația existentă la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Serviciile facturate de x au la bază contractul de prestări servicii nr. x al cărui obiect îl constituie „*servicii de prognoză, estimare, urmărire și comparare rezultate producție și comerciale realizate în vederea îmbunătățirii performanțelor centralei fotovoltaice deținute de beneficiar*”.

Conform prevederilor contractuale prețul convenit pentru îndeplinirea contractului este de x eur fără TVA, iar factura se va emite în prima parte a lunii următoare celei în care se prestează serviciile, periodic sau lunar, după cum stabilesc părțile.

Potrivit rapoartelor de activitate pe lunile iulie 2013 – iunie 2015 activitățile descrise a fi desfășurate lunar au constat în informări ale administratorului cu privire la cantitatea de energie produsă comparativ cu estimările făcute.

În raport de obiectul contractului, se reține că prin serviciile prestate așa cum rezultă ele din rapoartele de activitate prezentate, furnizorul a realizat servicii de estimare și prognoză cu privire la cantitățile de energie produsă de centrala fotovoltaică x. În plus, acest lucru este confirmat și de traderul x prin adresa nr. x, care confirmă că prin x a discutat cu societatea .X. toate problemele de producție, generare de certificate verzi, evaluări și estimări ale producției, probleme comerciale și de piață.

Nu poate fi reținută motivația organului de inspecție fiscală cu privire la faptul că toate rapoartele conțin aceleași explicații, aceeași descriere a serviciilor prestate, atâta timp cât atât cantitățile de energie estimate cât și cantitățile de energie produse ce se regăsesc în aceste rapoarte diferă de la o lună la alta. Și nici faptul că aceste rapoarte nu includ referințe privind numărul de ore lucrate sau tariful orar practicat, atâta timp cât prevederile contractuale fac referire la un onorariu fix. Mai mult, tot din documentele depuse la dosar de către x prin adresa nr. x rezultă faptul că toate serviciile prestate de acesta au legătură cu investiția realizată de societatea .X., respectiv parcul fotovoltaic din localitatea x.

Astfel, ținând cont de faptul că serviciile prestate de furnizorul x în baza contractului nr. x îndeplinesc atât condiția de fond cât și condiția de formă, de specificitatea serviciilor prestate ce presupune prestarea lor în timp real, de rapoartele de activitate și explicațiile date de prestator, de jurisprudența europeană, se va admite contestația pentru TVA în sumă de x lei aferentă facturilor emise de x în baza contractului nr.x

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.11 alin.(1), art. 132 alin.(1), lit.b), art. 133 alin.(4), lit.a), art. 134<sup>1</sup> alin.(1), art. 134<sup>2</sup> alin.(1), alin.(2), lit.a), art. 145 alin.(2), art. 146 alin.(1), alin.(2), art. 155 alin.(19), lit.r) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 14, pct.16<sup>1</sup>, pct. 46(1), pct. 72(2), pct. 74(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, art. 6 din OUG. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precum și a prevederilor art.272, 273, 274 și 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea în parte** a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice pentru **TVA în sumă de x lei.**

**2. Admiterea în parte** a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la

persoane juridice emisă de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice pentru **TVA în sumă de x lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, pct. 1 al dispozitivului din prezenta poate fi contestat în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel Bucuresti.