

**DECIZIA nr. 343 din 2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**XXX GMBH,**  
inregistrata la D.G.R.F.P.X sub nr. X/11.02.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice prin adresa nr. X/11.02.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/11.02.2015, cu privire la contestatia depusa de catre XXX GMBH CIF ROXX – SEDIU PERMANENT DESEMNAT (al XXX GMBH - Austria – VAT ATUXX), cu sediul în X, reprezentata conventional de catre XX SRL, cu sediul social (**și sediu ales**) in X, unde solicita comunicarea tuturor actelor de procedura efectuate în cauza.

Obiectul contestatiei, inregistrata la ASXFP sub nr. X/19.01.2015, completata cu adresa înregistrată sub nr. X/28.01.2015, il constituie decizia de impunere nr. F–SX XXX/2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisa în baza raportului de inspectie fiscala (RIF) F–SX XX/19.12.2014 comunicate sub semnatura în data de 19.12.2014, prin care s-a stabilit **TVA suplimentara în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.**

Constatand că, in speță, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de XXX GMBH.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I. Societatea XXX GMBH** contesta decizia de impunere nr. F–SX XXX/2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, solicitand anulara în tot a acesteia, respectiv pentru:

- o obligație fiscala principala în cuantum de **X lei**, constand în TVA colectata suplimentar pentru suma de X lei reprezentând valoarea prestarilor de servicii prevazute în contractul nr. X/12.05.2011 încheiat cu X AG X – Suc. X;
- o obligație fiscala principala în cuantum de **X lei**, reprezentând TVA neacceptata la deducere;
- obligații fiscale accesorii TVA suplimentara de plata în cuantum de **X lei** (X lei + X lei),
- TVA neacceptata la deducere în suma de **X lei**.

În sustinerea contestatiei societatea formuleaza, în esenta, urmatoarele motive:

În perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 22.09.2011 – 31.03.2014, societatea, in calitate de subantreprenor, a derulat un singur contract de prestari servicii încheiat cu antreprenorul - beneficiar X AG X – Suc. X pentru lucrările pe partea electrică de efectuat la Stația de epurare a apei din municipiul Y. Valoarea pausala a contractului a fost stabilită la X lei.

**1. Cu privire la majorarea bazei de impozitare cu suma de X lei, reprezentând valoarea totala a contractului și TVA aferenta colectata în suma de X lei (X lei \* 24% = X lei)**

Fata de faptul ca organele fiscale au considerat ca locul prestarii serviciilor în conformitate cu prevederile art. 133.4.a din Codul fiscal, care este legat de un bun imobil (stația de epurare Y fiind considerată un bun imobil) se considera a fi acolo unde se afla bunul imobil, în cazul de fata în Romania, din anexa 1 la contract rezulta ca obiectul contractului a fost reprezentat de „**un mix de livrare de bunuri și servicii adiacente**”. Pentru livrarea de bunuri, spre deosebire de prestarea de servicii, nu se aplica regula determinarii locului operatiunii funcție de locul unde se afla bunurile imobile.

Așadar, operațiunea efectuată de XXX reprezintă un mix între servicii prestate și livrări de bunuri, respectiv prestări de servicii pentru care locul prestării se considera a fi pe teritoriul României și livrări intracomunitare de bunuri, din simplu motiv ca acestea au fost transportate dintr-un stat membru în România. Așadar societatea a efectuat o livrare intracomunitară (operațiune scutită de taxă) de bunuri pentru care beneficiarul din România (X) era obligat la plata TVA prin taxare inversă.

Se enumera facturile emise către X cu defalcarea sumelor cuprinse în factura pe servicii prestate și livrări de bunuri.

Se arată ca departajarea serviciilor de bunuri reiese și din Anexa 2 la Contractul de antrepriza, inserându-se un tabel cu valorile cuprinse în anexa.

Se invocă în sprijinul susținerilor sale, privind diferențierea prestării serviciilor de livrarea de bunuri, cauzele soluționate de CJUE nr. C-572/07, C-395/11, C-155/12, C-499/13 precum și Decizia 2004/290/CE referitoare la calificarea noțiunii de „lucrări de construcții” cu trimitere la citatul 44 din Decizie de unde rezulta ca poziția României a fost de a considera aceste lucrări ca livrări de bunuri.

Se pot proba operațiunile efectuate ca livrări intracomunitare de XXX și ca achiziții intracomunitare de X prin punerea la dispoziție a facturilor emise de către diferiți furnizori către XXX, costuri ce au fost cuprinse în facturile emise către X amintite mai sus, cuprinse în Anexa IV la contestație, declarație de transport cu privire la transportul bunurilor din Austria în România și contractului încheiat cu anexele aferente, prezentat în Anexa II.A.1.

În concluzie considera ca doar prestarea de serviciu efectivă ce este direct alocabilă bunului imobil reprezintă operațiune impozabilă pentru care locul prestării este considerat a fi teritoriul României și implicit 24% TVA colectabilă doar pentru aceste servicii prestate și nu pentru întreaga valoare a contractului așa cum a fost stabilit de organele de control.

## **2. Cu privire la neacceptarea dreptului de deducere pentru TVA în suma de X lei și implicit majorarea bazei de impozitare cu suma de X lei**

Fata de faptul ca organele de inspectie fiscala nu au admis dreptul de deducere a TVA în suma de X lei, pe motiv ca societatea nu a prezentat exemplarul original al facturilor cuprinzând TVA dedusă, arată ca deține facturi emise de furnizori, pe care le-a înregistrat în evidența contabilă, aspecte necontestate de organul fiscal, caruia i-au prezentat în copie facturile respective. Astfel detinând facturile în cauză are drept de deductibilitate potrivit prevederilor art. 145 și art. 146 din Codul fiscal.

Invoca hotărâri ale CJUE din care rezulta ca pentru exercitarea dreptului de deducere nu sunt aplicabile aceleași reguli ca la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil. Mai mult în cauza C-85/95 s-a statuat ca „*nu este necesară originalul facturii fiind suficientă și copia acesteia*”.

S-au depus anexate contestației înscrisuri pentru care s-au întocmit opisuri.

**II. Organele de inspectie fiscala** prin decizia de impunere nr. F–SX XXX/19.12.20 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisă în baza raportului de inspectie fiscala (RIF) F–SX XX/19.12.2014 au stabilit obligații fiscale în suma totală de X lei, astfel:

- TVA suplimentara în suma de **X lei** compusa din:
  - **X lei** TVA colectata suplimentar pentru suma de X lei reprezentând valoarea prestarilor de servicii prevazute în contractul nr. X/12.05.2011, încheiat cu X AG X – Sucursala X, prestari de servicii pentru care faptul generator a fost în decembrie 2012;
  - **X lei** TVA neacceptata la deducere inscrisa în factura seriala nr. X/30.04.2012, emisa pe numele altei societati;
  - **X lei** TVA neacceptata la deducere inscrisa în facturi primite, pentru care contribuabilul nu a prezentat exemplarele originale.
  
- accesorii aferente TVA în suma de **X lei** compuse din:
  - **X lei lei** dobanzi/majorari de intarziere calculate pentru perioada de la 25.07.2012 pana la 17.12.2014;
  - **X lei lei** penalitati de intarziere calculate pentru perioada 25.01.2013 - 17.12.2014.

Ca temei de drept s-au mentionat în decizia contestata prevederile art.126-130, art. 132, art. 133, art. 137 și art. 140 din legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal; art. 120, art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**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:

***Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat în mod legal la stabilirea TVA suplimentara în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei pentru prestari de servicii efectuate asupra unor bunuri imobile din Romania, in conditiile in care contestara nu dovedeste o alta situatie de fapt sau de drept decât cea stabilita de organele de inspectie fiscala.***

**1. Cu privire la majorarea bazei de impozitare cu suma de X lei, reprezentând valoarea totala a contractului si TVA aferenta colectata în suma de X lei**

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F–SX XXX/19.12.20 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisa în baza raportului de inspectie fiscala (RIF) F–SX XX/19.12.2014 s-a stabilit TVA colectata suplimentar în suma de **X lei** TVA pentru o baza impozabila in suma de X lei reprezentând valoarea prestarilor de servicii prevazute în contractul nr. X/12.05.2011, încheiat cu X AG X – Sucursala X, prestari de servicii pentru care faptul generator a fost considerat în luna decembrie 2012.

Din verificarea documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de contribuabil, respectiv situatiile de lucrări și facturile emise de subcontractori, precum și din Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. nr. X/2012, privind „Lucrari la stația de epurare din mun. Y”, comunicat de beneficiarii SC AX SA și Primaria Y, s-a constatat ca lucrările prevazute în contractul nr. X/12.05.2011, încheiat cu X AG X – Sucursala X, au fost receptionate în luna decembrie 2012. Contribuabilul verificat nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala facturile emise și documentele de receptie a lucrarilor deși acestea i-au fost solicitate.

**In drept**, o operațiune este impozabila în Romania dacă sunt indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art. 126 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133; [...]**” ,

Deci una din condițiile obligatorii ca o operațiune de prestări servicii să fie impozabilă în România este aceea ca locul de prestare a serviciilor să fie considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal;

Potrivit art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare la data depunerii cererii de rambursare:

„ART. 133 Locul prestării de servicii

[...](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:**

13.(1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).

[...]

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.

(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Pe lângă serviciile menționate la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

a) lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor;”.

Se retine ca in cazul prestărilor de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, în determinarea locului prestării serviciilor și implicit a stabilirii ca impozabile a operațiilor respective, este aplicabila regula locului unde sunt situate bunurile imobile. Se cuprind în sfera serviciilor efectuate în legătura cu bunurile imobile lucrările de construcții, transformare, finisare, instalare, reparații, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor.

În cauza de fata contestatara incearca sa dovedeasca ca operatiunile efectuate în baza contractului de subantrepriza nr. 619/12.05.2011, încheiat cu X AG X – Sucursala X, reprezinta în principal o livrare de bunuri asupra carora s-au prestat servicii adiacente. Contractul de subantrepriza este încheiat între subantreprenorul XXX GmbH – înregistrat în scopuri de TVA în România și antreprenorul X AG X – Sucursala X. Antreprenorul X AG X și beneficiarul lucrării SC AX S.A., așa cum rezulta din procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 1/05.12.2012, au încheiat contractul 19/09.12.2009 privind lucrarea “*Lucrari la statia de epurare din mun. Y*” din cadrul proiectului “Extinderea și reabilitarea sistemelor de apă și apă uzată în regiunile Y, Agnita și Dumbraveni, jud. Sibiu, România”

În contractul nr. 619/12.05.2011, la pct. 1.3 sunt definiți termenii utilizați:

- beneficiar final înseamnă SC AX SA;
- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor înseamnă Procesul verbal întocmit de către comisia de recepție la terminarea lucrărilor de construcție și montaj;

La pct. 2. “Obiectul contractului” se prevede ca subantreprenorul XXX GmbH se obliga sa execute lucrarea – proiectul *Lucrări la stația de epurare în municipiul Y*, în conformitate cu documentele precizate la acest punct, între care figurează și anexa nr. 2 – Oferta de preț a subantreprenorului. Se menționează ca natura și volumul lucrărilor se precizează în anexele contractului. Astfel apare ca neintemeiata susținerea contestării referitoare la faptul ca obiectul contractului a fost reprezentat de „un mix de livrare de bunuri și servicii adiacente” din moment ce chiar din prevederile contractului rezulta ca acesta a reprezentat un contract de subantrepriza având ca obiect efectuarea unor lucrări, a caror natura și volum se prezintă în anexele contractului. În anexa 1 (traducere) se precizează ca lucrările subcontractate constă în aprovizionarea, furnizarea, livrarea și instalarea, darea în exploatare și documentația conformă cu executia, cu referire la lucrările electrice, SCADA și de instrumentare.

La punctul 9 din contract se prevede ca toate materialele a caror aprovizionare intra în obligatiile subantreprenorului vor fi înglobate în lucrare. În oferta de preț - anexa 2 la contract (ce cuprinde atât costul manoperei cât și al materialelor necesare efectuării lucrărilor), cu valoarea totală de X lei, nu sunt defalcate costul materialelor de costul manoperei, fiind prevăzut costul total de X lei (manopera + materiale), defalcat pe tipuri de lucrări.

În Anexa 1 - Domeniul de aplicare al lucrărilor subcontractate, se prevede ca lucrările vor consta în lucrări electrice, de instrumentare și lucrări SCADA (SCADA este prescurtarea pentru Monitorizare, Control și Achiziții de Date *Supervisory Control And Data Acquisition*) fiind prevăzute lucrări electrice de înaltă tensiune și conectare, lucrări la sistemele de telefonie/date/SCADA/joasa tensiune/CCTV (supraveghere video), lucrări legate de iluminatul stradal.

Se reține astfel ca prin contractul nr. 619/12.05.2011, încheiat cu X AG X – Sucursala X, contestatara s-a angajat sa efectueze în subantrepriza lucrări la obiectivul stația de epurare din mun. Y, prețul pausal al contractului fiind stabilit la X lei, suma globala ce include atât manopera cât și materialele necesare efectuării lucrării.

În privința hotararilor CJUE invocate de contestatara, dar fara a detalia care anume paragrafe sau dispozitii ale acestora i-ar fi în concret aplicabile, se retine ca prin Hotararea pronuntata în cauza C-395/11 Curtea a retinut în considerentele deciziei (par. 32) ca notiunea “lucrari de constructii” înglobează nu numai prestarile de servicii ci și livrarile de bunuri, ceea ce contrazice sustinerile contestatarei ca prin contractul de antrepriza a contractat atat prestari de servicii aferente bunurilor imobile cat și livrari de bunuri pentru care nu se aplica regulile de determinare a locului operatiunii prevazut pentru prestarile de servicii (lucrari de constructii) legate de bunurile imobile.

Decizia Consiliului 2004/290/CE, pe care contestatara o invoca dar fără a detalia, prin derogare de la prevederile art. 21 din directiva 77/388/CEE (privind sistemul comun al TVA), autorizează Germania în scopul de a preveni evaziunea fiscală și fraudă, sa reglementeze ca operațiuni taxabile operațiunile scutite constand în operatiuni legate de bunuri imobile, avandu-se în vedere ca pierderile în materie de TVA, datorate unor fraude, au atins o dimensiune intolerabila. Decizia anexata contestatiei cuprinde 2 pagini cu 4 alineate în preambul și 4 articole în privința celor decise. Prin urmare nu se poate identifica citatul 44 din decizie invocat de contestatara.

Deși contestatara contesta toată suma TVA suplimentara în cuantum de X lei, aferenta lucrarilor contractate la stația de epurare Y, totuși, așa cum precizeaza în concluzia de la punctul I., pagina 8 a contestatiei este de acord cu TVA colectata în procent de 24% aferenta sumelor din facturile depuse la dosar (precizate și la pagina 5 și 6 din contestatie) ce ar reprezenta valoarea alocata serviciilor prestate (manoperei). Contestatara solicita anularea în tot a deciziei dar este de acord cu colectarea TVA aferenta cotei părți din prețul contractului alocata „prestarii de serviciu propriu zise” respectiv manoperei aferente lucrarilor. Conform paginilor 4 și 5 din contestatie, contestara efectueaza următoarea alocare:

Deci chiar contestara arata ca la data emiterii facturilor respective trebuia sa factureze TVA în cota de 24%, aferenta valorii alocate serviciilor, ceea ce nu a facut. Astfel contestarea în tot a sumei TVA colectata suplimentar apare ca nemotivata pentru baza impozabila în suma de X lei pe care chiar contestatara considera ca trebuia facturata cu aplicarea cotei de TVA de 24%, astfel rezulta TVA colectat cu care contestatara este de acord în suma de X lei ( $X \text{ lei} * 24\%$ ).

Cu privire la sustinerile ca materialele utilizate/livrate cu ocazia efectuării lucrarilor contractate ar constitui livrari intracomunitare efectuate din Austria de XXX și totodata achizitii intracomunitare efectuate în Romania – Y de X, contestatara a depus la dosar comenzi efectuate de firma din Austria cu cod TVA ATUXX. Chiar și în cazul admiterii ideii privind „livrarile intracomunitare” efectuate din Austria în Romania ar fi incidente prevederile Codului fiscal privind livrarile de bunuri cu instalare, nontransferul și locul livrării prevazute de art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal aprobat prin legea nr. 571/2003:

*“Art. 132. - (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;”*

Deci daca s-ar fi admis (ceea ce nu este cazul) sustinerile contestatarei referitoare la faptul ca a efectuat doua operatiuni distincte, una de livrare de bunuri catre Statia de epurare din Y si alta de prestari efective de servicii, operatiuni care de fapt au constat

intr-o singura operatiune de instalarea si montaj al acestor bunuri, acestea nu ar fi constituit operatiuni scutite ca livrari intracomunitare ci operatiuni impozabile in Romania taxabile cu cota de TVA de 24%.

Facturile (invoice) atasate contestatiei, de la nr. X/2011 la nr. X/2013, emise de XXX GMBH catre X X – cu VAT no. RO18876810, nu au inregistrat codul de TVA al emitentului, în conditiile în care exista persoanele impozabile XXX GMBH - Austria – VAT ATUXX și XXX GMBH SEDIU PERMANENT DESEMNAT - X - CIF ROXX. În RIF-ul din 19.12.2014, la pagina 4, se precizeaza ca în perioada supusa controlului, urmare verificarii informațiilor înregistrate în VIES (unde apar declaratiile privind livrarile și achizițiile intracomunitare), conform raportului nr. I X/01.08.2014, nu sunt înregistrari referitoare la tranzactii intracomunitare în legătura cu acest contribuabil (XXX GMBH SEDIU PERMANENT DESEMNAT - X - CIF ROXX). Aceasta echivaleaza cu faptul ca societatea contestatara nu a declarat livrari intracomunitare în perioada verificata.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, prevad în aplicarea art. 125<sup>1</sup> lit.c), la pct. 1 alin. (3) lit. c):

*“d) atunci când factura este emisă indicând codul de înregistrare în scopuri de TVA al sediului fix din România, acesta va fi considerat că a participat la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii, cu excepția situației în care persoana impozabilă poate face dovada contrariului.”*

In concluzie se retine ca s-au emis facturi pentru lucrarile efectuate la Statia de epurare Y, in baza contractului nr. 619/12.05.2011 încheiat cu X AG, facturi pe care contestatara nu le-a prezentat în original sau copie organelor de inspectie fiscala, deși acestea i-au fost solicitate. De asemenea nu a prezentat nici documentele de recepție a acestor lucrări. Organele de inspectie fiscala au obținut din alte surse procesul verbal de recepție a lucrarilor efectuate la Stația de epurare Y din decembrie 2012, data la care contestatara avea obligatia de a colecta TVA aferenta. Sustinerile contestatarei ca ar fi efectuat livrari de bunuri aferente prestarilor de servicii adiacente, livrari de bunuri ce ar constitui livrari intracomunitare scutite de taxa, nu se confirma deoarece aceasta a avut un contract de prestari servicii – efectuare lucrări, bunurile pe care sustine ca le-a facturat constituind contravaloarea materialelor utilizate în efectuarea lucrarilor. Societatea nu a avut încheiat un contract de livrare bunuri, ci unul de executare lucrări, livrarea de bunuri este „adiacenta” lucrarilor executate și nu invers, cum se consemneaza tendentios în contestatie.

Cu privire la data la care TVA aferenta lucrarilor trebuia colectata sunt incidente prevederile referitoare la exigibilitatea taxei. Potrivit art. 134<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare:

*“Art. 1341. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*[...]*

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”*

Pentru serviciile de constructii-montaj și alte servicii similare, conform prevederilor legale antecitate, exigibilitatea taxei intervine la data acceptării lucrarilor de către beneficiari.

În contractul de lucrari, la pct. 1.3, unde sunt definiti termenii utilizati se prevede ca beneficiar final înseamnă SC AX SA, care a efectuat receptia lucrarii prin Procesul verbal de recepție la terminarea lucrarilor nr. nr. X/2012, privind „Lucrari la stația de epurare din mun. Y”. În procesul verbal de recepție se precizeaza ca din Comisia de recepție au făcut parte și reprezentantii antreprenorului X AG X – Sucursala X. Astfel data acceptarii

lucrarilor de către beneficiar este 05.12.2012, data la care a intervenit și exigibilitatea taxei aferenta lucrarilor efectuate în subantrepriza, în baza contractului nr. 619/12.05.2011 încheiat cu X AG X – Sucursala X.

Din temeiurile de drept si considerentele expuse rezulta ca in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au colectat TVA, exigibil in luna decembrie 2012, in cota de 24% la intreaga valoare a lucrarilor efectuate in baza contractului incheiat de contestatara, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la **TVA colectata în suma de X lei.**

**2. Cu privire la suma de X lei TVA neacceptata la deducere inscrisa în facturi primite, pentru care contribuabilul nu a prezentat exemplarele originale.**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acceptat deducerea TVA in suma de X lei, pentru care societatea nu a prezentat cu ocazia inspectiei fiscale originalul facturilor cuprinzand TVA dedusa (sau un duplicat), prezentand "copiile xerox ale acestor facturi iar la solicitarea echipei de inspectie fiscala de a prezenta originalul" societatea a mentionat "Nu avem originalele facturilor".

**In drept**, potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

*"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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155,"*

coroborat cu prevederile normelor metodologice de aplicare de la pct. 46 (1) aprobate prin HG 44/2004:

*Norme metodologice:*

*ART. 146*

*"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original** al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. **Duplicatul** poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială [...]."*

Prevederile legale stipuleaza ca justificarea deducerii taxei se face numai cu exemplarul original al facturii iar în cazul în care acesta nu se deține, cu un duplicat sau o fotocopie a facturii, certificate prin semnatura și ștampila de emitent.

În faza contestatiei societatea sustine ca deține exemplarele originale ale celor doua facturi în cauza, intelegand sa dovedească aceasta prin depunerea unor copii ale facturilor respective, certificate de imputernicit și o declarație a administratorului H. Astfel înțelege să-și dovedească afirmatiile cu propria declarație, ceea ce este insuficient, caci a declarat ca ceea ce sustii este adevărat constituie o simpla repetare (subiectiva) și nu o proba obiectiva. Administratorul nu declara expres ca cele doua facturi sunt detinute în original ci ca toate documentele anexate contestatiei sunt conforme cu documentele originale care se regasesc în arhiva contabila. Dosarul contestatiei inaintat de organul de inspectie fiscala conține 843 file, inclusiv practica judiciara a CJUE și alte documente ce

nu se pot regăsi în original în arhiva contabilă a societății. Pe de altă parte certificarea facturilor este făcută de imputernicitul XX SRL numai pe una din facturile în copie, acesta neavând la dispoziție originalul facturilor ce s-ar găsi în arhiva contabilă din Austria.

Fata de prevederile legale anterior invocate se reține ca societatea nu a justificat TVA dedusa cu originalul facturilor sau copii certificate de furnizor nici cu ocazia inspectiei fiscale, când a declarat ca nu are originalele facturilor, nici în faza contestatiei, când nu a dovedit ca deține originalele sau duplicate certificate de emitent. Astfel, întrucât nu s-a dovedit o alta situație decât cea retinuta de organele de inspectie fiscala, contestatia urmează a fi respinsa ca neintemeiata și pentru acest capăt de cerere privind TVA neadmisa la deducere în suma de X lei.

### **3. Cu privire la suma de X lei TVA neacceptata la deducere inregistrata în factura serial nr. X/30.04.2012, emisa pe numele altei societati**

**În fapt**, societatea a dedus TVA în suma de X lei, în baza facturii serial nr. X/30.04.2012 emisa de SC R SRL (prestatorul sau de servicii contabile) către SC Y CONSULTING SRL având CUI XZ, reprezentând servicii contabile prestate către aceasta din urma societate. Cu ocazia inspectiei fiscale s-a furnizat informația ca deducerea a reprezentat o greșeala. În contestatie nu se formuleaza motive concrete de admitere în privinta sumei de X lei TVA neacceptata la deducere.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile și completările ulterioare, citate anterior, factura în baza careia s-a dedus TVA nefiind aferenta serviciilor primite de contestatara ci de o alta societate, aceasta din urma putand să-și exercite dreptul de deducere. Prin urmare contestatia urmează a fi respinsa ca neintemeiata și cu privire la suma de X lei TVA neacceptata la deducere.

Pentru cele trei capete de cerere tratate anterior sunt aplicabile și prevederile și art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

#### *Art. 213 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

#### **11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neintemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat’.**

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**. Se reține că contestatarul nu a formulat motive de natura sa infirme cele stabilite prin decizia contestata.

### **4. Cu privire la accesoriile în suma de X lei, aferente TVA stabilită suplimentar de plata**

Avand in vedere ca se respinge contestatia impotriva debitului suplimentar generator de accesorii, iar contestatara nu contesta modul de calcul al accesoriiilor, prin

aplicarea principiului „accessorium sequitur principale” se va respinge contestația și pentru acest capăt de cerere.

Potrivit art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 119. – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere[...]”.

„Art. 120.- (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

**(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. [...]**

„Art. 120<sup>1</sup>- (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

[...]

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 126, art. 133 alin. (4) lit. a), art. 134<sup>1</sup> alin. (7), art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare; art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 11.1 lit. a), din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

## DECIDE

**Respinge, ca neintemeiată, contestația formulată de XXX GMBH-SEDIU PERMANENT DESEMNAȚ având CIF ROXX, împotriva deciziei de impunere nr. F–SX XXX/2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel X.

Director general