

DECIZA nr. 1071/2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din sat X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 12599/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/25.04.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/26.04.2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. RO X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2004, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, nr. 229, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura D.G.R.F.P. Brașov- Secretariat AIF sub nr. X/30.03.2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/28.01.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.01.2016, prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina S.C. X S.R.L. suma totală de X lei reprezentând TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/28.01.2016, respectiv data de **25.02.2016**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data transiterii prin poștă a contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov unde a fost înregistrată sub nr. X/28.03.2016, respectiv data de **24.03.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe plicul prin care a fost transmisă contestația în original.

Contestația a fost formulată prin împuternicit Y S.P.R.L., fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria B, nr. 2352697/2016 și prezintă în original amprenta ștampilei Y S.P.R.L. și semnătura reprezentantului societății profesionale.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din sat X, jud. X, prin împuternicit.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X solicită anularea în tot a Deciziei de impunere nr. F-X/28.01.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.01.2016, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală.

Societatea își întemeiază poziția și argumentele pe legislația fiscală internă dar și pe directivele europene care reglementează sistemul comun al TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE și Directiva a 6-a din 17 mai 1977. Petenta atrage atenția asupra faptului că prin aderarea la UE, România s-a obligat printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene care trebuie urmate de autoritățile fiscale din România în vederea aplicării uniforme a legii de TVA, tinând-se cont și de circumstanțele concrete ale fiecărui caz în parte. Petenta face referire la prevederile noului Cod Fiscal care a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2016 în care se specifică în mod expres că "în domeniul taxei

pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene."

Pe linie procedurală

Contestatarea acuză lipsa motivării în drept a Deciziei de impunere și nerespectarea dispozițiilor Deciziei de soluționare a contestației nr. X/2015.

Petenta subliniază că potrivit dispozițiilor legale, Decizia de impunere, ca act administrativ-fiscal, trebuie să îndeplinească toate cerințele de formă menționate de art. 43 din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv trebuie să includă printre altele, motivele de drept și motivele de fapt care au stat la baza emiterii sale.

În susținerea afirmației că actul administrativ fiscal nu este motivat în drept, petenta aduce următoarele argumente:

- prevederile art. 145 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, invocat în motivarea Deciziei de impunere, au scopul de a marca momentul din care se poate exercita dreptul de deducere, nu pot fi un temei legal pentru respingerea dreptului de deducere a TVA în valoare de X lei, petenta afirmând că echipa de inspecție nu face distincție între existența dreptului de deducere a TVA (care intervine într-adevăr la momentul exigibilității taxei) și exercitarea dreptului de deducere a TVA;
- conform art. 147¹ alin. (2) din Codul Fiscal, odată ce taxa a devenit exigibilă cumpărătorul/beneficiarul poate să își exercite dreptul de deducere, în termenul legal de prescripție de 5 ani, formalitățile pentru exercitare a dreptului de deducere a TVA fiind îndeplinirea condițiilor de formă prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal. Petenta concluzionează că indiferent de momentul în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru serviciile prestate de Z din China în beneficiul societății, respectiv în perioada aprilie- mai 2013 sau în luna iunie 2013, poate să își exercite dreptul de a deduce suma de TVA aferentă oricând după momentul exigibilității, în termen de 5 ani;
- chiar dacă Z nu a emis facturile către societate în termenul prevăzut de art. 155 alin. (15) din Codul Fiscal, acest fapt nu ar putea atrage pierderea dreptului de deducere a TVA de către beneficiarul serviciilor;
- în lipsa motivării, vătămarea contribuabilului este incontestabilă, întrucât nu permite acestuia să își exercite dreptul la apărare, ceea ce trebuie să conducă la nulitatea sa de plano, nefiind admisibil ca motivarea contestației fiscale să se efectueze doar pe cale de deducție.

Cu privire la dispozițiile Deciziei de soluționare a contestației nr. X/2015, petenta susține că prin Decizia de soluționare, organul investit cu soluționarea Contestației fiscale inițiale a consfințit faptul că Z este singura responsabilă pentru executarea contractului și nu poate fi substituită de o altă persoană.

Contribuabilul afirmă că organul de soluționare a reținut că societatea a prezentat și justificat acceptarea lucrărilor cu notificările și protocoalele privind finalizarea celor două etape - anume Programul 9 și Programul 10, după acceptarea formală și finală a lucrărilor prin întrunirea comisiei.

Contribuabilul invocă în susținere prevederile art. 216 alin. 3 din OG 92/2003/R, și consideră că organul de inspecție ce a refăcut activitatea de control a încălcat dispozițiile imperative trasate în sarcina sa de către organul de soluționare și concluziile acestuia, cu consecința anulării tuturor constatărilor ce contravin Deciziei de soluționare.

Pe fond

Referitor la exigibilitatea taxei pentru lucrările de construcții

Petenta afirmă că Z nu a „refacturat” servicii către SC X SRL (X), ci a acționat în virtutea rolului său de antreprenor iar faptul că Z a apelat la serviciile societății W (subantreprenor) nu poate fi interpretat în sensul în care s-ar considera că Z a „refacturat” niște costuri/cheltuieli efectuate pentru altă persoană, în sensul pct. 19 alin. (4) din HG 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal și că faptul că facturile emise de Z către X în iunie 2013 aveau aceeași valoare în valută cu cele emise de W către Z în aceeași lună, nu este de natură să sprijine concluzia echipei de inspecție fiscală de mai sus, deoarece aceste facturi se referă doar la o parte din prestația complexă pe care Z a realizat-o în beneficiul X.

Contribuabilul susține că inspectorii fiscali nu au efectuat o analiză corectă asupra datei la care intervine exigibilitatea TVA pentru serviciile prestate de Z în beneficiul său, în baza prevederilor contractului semnat între Z și societate și în baza prevederilor legale în vigoare, aceștia raportându-se în mod eronat la prevederile contractuale dintre W și Z.

Petenta susține că negocierea termenilor contractuali a durat o perioadă de timp îndelungată, iar din necesitatea de a efectua formalitățile prevăzute de lege înaintea demarării lucrărilor de construcție a parcurilor fotovoltaice, lucrările de construcție au fost începute în data de 24 aprilie 2013 (conform comunicărilor către autorități) și nu în data de 18 martie 2013 cum estimaseră inițial părțile (conform Program 4, anexa a Contractului PAC) fapt care a influențat atât planificarea cronologică a lucrărilor (Programul 4) cât și graficul de plată agreed (Programul 20).

Din interpretarea clauzelor contractuale, contribuabilul afirmă că în Programul 20 se prevede expres, ca și condiție necesară (dar nu și suficientă) pentru efectuarea primei plăți - trecerea unei luni de la începerea lucrărilor (în engleză „START PLUS 1 MONTH”), deci că părțile au agreed că nicio plată nu se poate efectua în avans și nicio plată nu poate deveni scadentă în decursul lunii aprilie 2013 înainte de acceptarea serviciilor de către Societate. De altfel, prin interpretarea sistematică a prevederilor Contractului, rezultă în mod evident faptul că efectuarea plăților nu a fost condiționată doar de simpla trecere a timpului ci de confirmarea atingerii unor etape-cheie ale Proiectului.

Petenta susține că întrucât în luna mai 2013 lucrările prestate nu au atins procentul de 12.52%, în mod firesc, acest procent al lucrărilor nu putea face obiectul acceptării de către Societate pentru ca prima plată să aibă loc iar Z nu avea dreptul să emită nicio factură și nicio plată nu putea deveni exigibilă în decursul lunii mai 2013.

În cuprinsul Articolului 11 din Contract, intitulat „Verificarea Etapelor-Cheie ale Proiectului pentru Plata și Testarea Lucrărilor” (în engleză: Check-up of the Project Milestones for Payment an Testing of Works) a fost convenită procedura de acceptare a lucrărilor de către X în vederea efectuării plăților pentru facturile emise de Z și a fost condiționată de emiterea de către părți a documentelor menționate în Programul 9 (reprezentând notificarea finalizării unei faze a proiectului) și Programul 10 (reprezentând acceptarea de către Societate a lucrărilor finalizate în cadrul fiecărei etape) la Contractele PAC.

În concluzie, petenta susține că în conformitate cu prevederile art. 134¹, alin. (7) din Codul Fiscal, exigibilitatea TVA a avut loc la data acceptării lucrărilor de către Societate, respectiv data de 28 iunie 2013 specificată în documentul prevăzut de Programul 10 atașat la factura 1/27.06.2013 și la factura 2/27.06.2013 care este ulterioară înregistrării societății Z în scopuri de TVA, facturile fiind emise cu respectarea prevederilor art. 150, alin. (1) și ale art. 155 din Codul Fiscal.

Referitor la dreptul de deducere a TVA

Societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului

de deducere a TVA în legătură cu serviciile achiziționate de la Z, prevăzute la art. 145 alin. (2) și 146 alin. (1) din Codul Fiscal.

Cu referire la jurisprudența CJUE (cauza CJUE C-4/94 BLP Group plc v Customs and Excise, paragrafele 18 și 19 și cauza CJUE C-98/98 Midland Bank plc v Customs and Excise, paragraful 20 sau cauza CJUE C-408/98 Abbey National plc v Customs and Excise, paragraful 35-36, cauza C-16/00, Cibo Participations SA, paragraful 33, cauza C-4/94 BLP Group plc v Customs and Excise, paragraful 25 și cauza C-98/98 Midland Bank plc v Customs and Excise, paragraful 31), contribuabilul afirmă că este indiscutabilă legătura directă și imediată între achiziția de servicii realizată de X privind construcția parcurilor fotovoltaice, a căror realitate este de netăgăduit, și livrarea de către X de energie electrică produsă de acele parcuri fotovoltaice (precum și vânzarea de certificate verzi), legatură care confirmă îndeplinirea de către X a condiției de fond pentru deducerea TVA.

În motivare, societatea face trimitere la principiile în materie de TVA, consacrate în jurisprudența CJUE, respectiv la principiul neutralității, principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității pe care le consideră relevante în situația în speță și la condițiile de fond și condițiile de formă care determină deductibilitatea TVA.

Petenta precizează că organele de control nu au contestat îndeplinirea condițiilor de fond și de formă pentru deducerea TVA și nici nu au prezentat vreo dovadă obiectivă care să indice existența unui caz de fraudă sau să ducă la concluzia că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei în mod abuziv.

Cu privire la raționamentul organului de control cum că W a amânat în mod voit emiterea situațiilor de lucrări pentru serviciile prestate în perioada aprilie - mai 2013, astfel încât Z să poată să își deducă TVA aferentă, după înregistrarea sa în scopuri de TVA, petenta susține că acesta este greșit deoarece legislația cu privire la TVA permite unei societăți deducerea TVA înregistrată înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA. Contribuabilul face trimitere la prevederile art. 134¹, alin. (7), art. 145, alin. (4) din Codul Fiscal și ale punctului 45, alin. (1) și (2), din HG 44/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, concluzionând că emiterea situațiilor de lucrări și a facturilor între cei trei parteneri în luna iunie 2013 nu a creat pentru X un avantaj fiscal nejustificat, așa cum în mod greșit susține echipa de inspecție.

Pentru a justifica faptul că societatea nu a amânat în mod voit data emiterii situațiilor de lucrări sau data acceptării lor, petenta aduce următoarele argumente:

- opțiunea legiuitorului de a lega momentul prestării serviciilor din punct de vedere a TVA fie de emiterea situațiilor de lucrări, fie de acceptarea lor de către beneficiar, a avut în vedere natura și specificul serviciilor de construcții-montaj, respectiv că acestea se derulează pe perioade mai lungi de timp, se caracterizează prin faze distincte de execuție, necesită o procedură de „predare-primire” a lucrărilor și/sau aprobarea de către beneficiar și în final determină decontări sau plăți succesive.

- legiuitorul lasă la latitudinea părților implicate în tranzacție un anumit grad de apreciere în ceea ce privește momentul emiterii situațiilor de lucrări și cel al acceptării lor de către beneficiar, pentru a alinia implicațiile de TVA care derivă din prestarea acestor servicii la dinamica lucrărilor și circumstanțele particulare în care se desfășoară aceste lucrări.

- felul în care echipa de inspecție a înțeles să aplice dispozițiile acestei reguli speciale ar permite organelor fiscale în general să conteste în mod arbitrar situațiile de lucrări și facturile emise de părțile implicate în astfel de tipuri de tranzacții, pe motiv că regula a fost aplicată în mod abuziv.

- nu este prerogativa organelor fiscale să intervină în înțelegerea contractuală dintre

părți și să o ignore.

- chiar și în condițiile în care Z nu era înregistrat în scopuri de TVA la acel moment, X ar fi putut aplica mecanismul taxării inverse conform art. 157 alin. (2) din Codul Fiscal în baza căruia colecta TVA pentru serviciile prestate de Z și concomitent își exercita dreptul de deducere pentru aceste servicii, context în care obligațiile de TVA față de bugetul statului erau onorate și în același timp, în virtutea principiului neutralității TVA, beneficiarul serviciilor își exercita dreptul de deducere a TVA (fără să existe vreun prejudiciu adus bugetului statului).

Petenta precizează că dreptul de deducere de care se bucură cumpărătorul nu poate fi limitat pe motiv că furnizorul nu a declarat sau nu a plătit taxa pentru livrarea/prestarea pe care a realizat-o în beneficiul cumpărătorului și că dreptul de deducere a TVA al unei persoane impozabile care a acționat ca un cumpărător într-o tranzacție, în cazul în care comportamentul fiscal al altor persoane impozabile din lanțul de aprovizionare a fost necorespunzător, **nu poate fi refuzat**, în măsura în care cumpărătorul a acționat cu bună-credință și nu a știut sau nu a avut niciun mijloc de a se informa cu privire la tranzacțiile respective (paragraful 45 din decizia CJUE în cauza C-277/14 PPUH Stehcemp și hotărârile CJUE în cauzele C-80/11 Mahageben kft și C-142/11 Peter David, C-354 Optigen Ltd și C-409/04 Teleos plc).

Cu privire la emiterea cu întârziere a facturilor de către prestator petenta afirmă că aspecte privind persoana sau conduita furnizorului/prestatorului nu sunt relevante și nu pot condiționa sau limita dreptul de deducere la nivelul cumpărătorului, dreptul de deducere putând fi exercitat câtă vreme furnizorul/prestatorul este o persoană impozabilă, chiar dacă nu este înregistrată în scopuri de TVA (a se vedea paragraful 40 și 42 din decizia CJUE în cauza C-277/14 PPUH Stehcemp).

Referitor la aspectele de ordin contabil privind recunoasterea veniturilor și modul de înregistrare în contabilitate a acestora, prezentate de inspectorii fiscali, cu referire la jurisprudența CJUE, societatea precizează că o eventuală neîndeplinire de către prestatorul de servicii a anumitor cerințe de natură contabilă nu poate pune în discuție dreptul de deducere al destinatarului serviciilor prestate în ceea ce privește TVA achitată pentru acestea, atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de articolul 226 din Directiva 2006/112 (a se vedea decizia CJUE în cauza C-324/11, Toth, punctul 32).

De asemenea, prin contestația depusă, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din O 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. X/13.05.2016 contribuabilul și organul fiscal emitent au fost convocați în data de 31.05.2016 la sediul DGRFP Brașov în vederea susținerii orale.

Susținerea orală a avut loc la data și ora stabilite, cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. X/31.05.2016. Reprezentanții contribuabilului au reluat cele prezentate în contestația transmisă în formă scrisă, fără a aduce documente noi în susținere, iar organul fiscal și-a menținut punctul de vedere exprimat în actul administrativ fiscal contestat.

Referitor la punctul de vedere exprimat de reprezentanții petentei, aceștia au adus în susținere următoarele argumente care nu se regăsesc în contestația depusă în formă scrisă:

- X nu avea cunoștință de acțiunile W și nu trebuia să verifice ce s-a întâmplat în amonte;
- Furnizorul Q urmărea cât s-a executat tehnic din lucrări, nu cât s-a acceptat

- sau s-a facturat de către W;
- Conform principiului de drept al relativității efectelor contractelor, prevederile contractuale dintre Z și W nu sunt opozabile X și nu-i poate fi opusă data la care W a emis situațiile de lucrări pentru Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-X/28.01.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, reprezentând TVA, perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.06.2013-30.06.2013.

Inspecția fiscală a avut ca obiect reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.06.2013-30.06.2013, ca urmare a faptului că prin Decizia nr. X/30.09.2015 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a decis desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/30.03.2015 emisă de A.J.F.P. Brașov în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.03.2015, pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de X lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile Deciziei nr. X/30.09.2015 mai sus menționată, pentru perioada supusă inspecției fiscale obiectivele inspecției fiscale au vizat verificarea modului de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă operațiunilor efectuate cu Z în luna iunie 2013.

Societatea are ca obiect principal de activitatea declarat Producția de energie electrică CAEN 3511.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/28.01.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/28.01.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

SC X SRL, în calitate de proiectant, a încheiat cu Z din China, în calitate de manager general (Contractant), contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013 pentru planificarea executivă și construcția la cheie a două centrale fotovoltaice localizate în comuna X, județul X, România, cu o capacitate instalată de 33.48312 MWp (Parc 1) respectiv de 21.53592 MWp (Parc 2).

Subiectul și descrierea activităților prevăzute în cele două contracte coincid întru totul, cu excepția onorariului, care pentru Parcul 1 este de 15.485.833 euro iar pentru Parcul 2 este de 11.008.347 euro.

Conform informațiilor din bazele de date ale ANAF, persoana impozabilă Z CO. LTD China, cu domiciliul fiscal țara CHINA, YIXING, DONGJIU a fost înregistrată în scopuri de TVA, cod de identificare ROX, în perioada 21.06.2013 - 01.11.2014 (dată de la care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA).

Cu ocazia inspecției inițiale, din consultarea aplicațiilor informatice disponibile personalului cu atribuții de inspecție fiscală, echipa de inspecție a constatat faptul că Z CO.LTD China are la rândul său ca furnizor principal pe SC W SRL Mediaș, și a solicitat efectuarea unui control încrucișat la această societate. În Procesul verbal nr. X/09.03.2015 întocmit ca urmare a verificărilor efectuate la SC W EN.RG SRL, sunt precizate următoarele:

- SC W SRL Mediaș a subcontractat la data de 11 aprilie 2013, de la Z CO.LTD China realizarea celor 2 parcuri fotovoltaice pentru o remunerație forfetară atotcuprinzătoare de 14.983.586 Euro plus TVA (Parc 1) și de 10.685.308 euro plus TVA (Parc 2);
- în baza contractelor mai sus menționate, în perioada mai – iunie 2013, S.C. W S.R.L. a emis către Z următoarele facturi:
 1. 2013-GDUC nr. 101/10.05.2013, 102/10.05.2016 reprezentând

avansuri;

2. 2013-GDUC nr. 103/28.06.2013 și 104/28.06.2013 prin care s-au stornat avansurile;

3. 2013-GDUC nr. 105/28.06.2013, nr. 106/28.06.2013, nr. 107/28.06.2013 și nr. 108/28.06.2013, în valoare totală de X lei din care TVA în sumă de X lei, pentru plată parțială lucrări.

- facturile au fost emise după notificarea beneficiarului Z cu privire la finalizarea primelor stadii ale proiectului pentru cele două parcuri fotovoltaice, prin întocmirea formularului Anexa nr. 9 prevăzut în contract, datate cu 25.04.2013 și 25.05.2013, din care rezultă că prestarea serviciilor s-a realizat în intervalul aprilie 2013-mai 2013;
- cele două facturi de avans au fost înregistrate de S.C. W S.R.L. direct pe contul de 704-Venituri din prestări servicii și au fost stornate în luna iunie 2013, societatea întocmind facturi pentru „plata parțială-START PLUS 1 lună” pentru parc 1 respectiv pentru parc 2, cu aceeași valoare în euro ca și facturile de avans.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de control concluzionează că lucrările au fost prestate în fapt și a avut loc faptul generator în lunile aprilie și mai 2013, perioadă în care Z nu era înregistrată în scopuri de TVA în România.

Conform punctelor 11.1.1 din contractele încheiate între S.C. X SRL și Z CO. Ltd, „în vederea plăților aferente lucrărilor pentru fiecare etapă cheie a Proiectului, contractantul (respectiv Z CO. Ltd) va trimite dezvoltatorului (X SRL) și managerului de construcție a centralei, avizul de finalizare a Etapelor Cheie ale Proiectului inclus în Programul 9 și Consilierul Tehnic, (...). Dezvoltatorul, Managerul de Construcție a Centralei și Consilierul Tehnic vor confirma data aferentă verificării Etapelor Cheie ale Proiectului. Evaluarea realizării Etapelor la Cheie ale Proiectului se va desfășura în termen de 3 zile lucrătoare de la data la care aceasta a fost notificată Contractantului. La data specificată în notificare Dezvoltatorul asistat de către Managerul de Construcție a Centralei sau Consilierul Tehnic vor verifica lucrările executate și în același timp, vor elabora raportul de finalizare a Programului 10 care atestă și certifică finalizarea lucrărilor la Cheie.” De asemenea, contractul prevede că în termen de 3 zile lucrătoare de la data notificării de către Dezvoltator împreună cu managerul de construcție și consilierul tehnic după caz, trebuie efectuată verificarea la fața locului și trebuie emisă anexa 10 (program 10) în vederea confirmării lucrărilor.

Contribuabilul a prezentat organelor de control, anexele 9 (program 9, cf. contracte) întocmite cu data de 21.06.2013, anexele 10 întocmite cu data de 25.06.2013 și rapoartele de lucru săptămânale, prin care se comunica beneficiarului S.C. X S.R.L. lucrările realizate în fiecare săptămână din perioada 25.04.2013-15.06.2013.

Cele 8 Rapoartele săptămânale prezentate sunt întocmite S.C. W S.R.L. și evidențiază pe cumul, în procente, lucrările efectuate până la data întocmirii acestora, rezultând că în săptămâna de lucru nr. 8 (săptămâna calendaristică 13-15.06.2013) deja erau finalizate lucrări în procent de 24,33 % din valoarea investiției.

Deoarece, așa cum s-a arătat, lucrările au fost efectuate de către S.C. W S.R.L. în lunile aprilie și mai 2013 și având în vedere faptul că lucrările erau permanent monitorizate și coordonate de S.C. X S.R.L. prin Q Elveția, respectiv că nu s-au prezentat documente din care să rezulte că lucrările săptămânale înscrise în Anexa 9 nu sunt conforme, organele de control au considerat că Z CO. LTD China era obligată să refactureze serviciile prestate către S.C. X S.R.L. în lunile aprilie 2013-mai 2013, când TVA devenea în fapt exigibilă, chiar dacă nu era înregistrată în scopuri de TVA în România.

Astfel, în baza prevederilor art. 134¹ alin. (7) și art. 145 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de X lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

1. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestată pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată

În fapt, pentru fundamentarea constatrilor cuprinse în decizia de impunere F-X/28.01.2016, organele de inspecție fiscală au invocat ca temei de drept prevederile art. 134¹ alin. 7 și ale art. 145, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală F-X/28.01.2016, constatările echipei de control au avut la bază atât informațiile obținute în urma controlului încrucișat efectuat la S.C. W S.R.L., conform prevederilor art. 49, alin. 2, lit. a) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cât și informațiile cuprinse în documentele prezentate de contribuabilul verificat.

În contestația formulată, petenta precizează că actul administrativ fiscal nu este motivat în drept deoarece prevederile art. 145 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, invocat în motivarea Deciziei de impunere, au scopul de a marca momentul din care se poate exercita dreptul de deducere și nu pot fi un temei legal pentru respingerea dreptului de deducere a TVA în valoare de X lei. Totodată, petenta afirmă că organul de inspecție care a refăcut activitatea de control a încălcat dispozițiile imperative trasate în sarcina sa de către organul de soluționare și concluziile acestuia și consideră că acestea conduc la anularea tuturor constatrilor ce contravin Deciziei de soluționare.

În drept, art. 43 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept; [...].”

De asemenea, la art. 41 din același act normativ este stipulat:

“Art. 41. – Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspecția fiscală" modalitatea de completare a acestuia este reglementată de Ordinul 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare

de plată, stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la încheierea acesteia.[...]"

2.1.3. *"Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/28.01.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X, în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/28.01.2016. Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct. 2.1.3. "Motivul de drept" din Decizia de impunere precum și în Raportul de inspecție fiscală sunt prezentate articolele de lege în baza cărora a fost stabilită TVA suplimentară.

Referitor la articolele de lege invocate la motivarea în drept a Deciziei de impunere, așa cum vom arăta la soluționarea pe fond a contestației, se reține că în mod legal au stat la baza fundamentării constatărilor organelor de control, în speță determinarea datei la care TVA devine exigibilă fiind esențială pentru determinarea momentului în care beneficiarul își poate exercita dreptul de deducere (conform art. 145, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), respectiv dacă beneficiarul este sau nu persoana obligată la plata taxei.

Rezultă, deci că organele de inspecție fiscală au indicat temeiul de drept în baza căruia a fost stabilită TVA suplimentară de plată, în consecință, actul administrativ fiscal contestat a fost întocmit cu respectarea prevederilor legale aplicabile în materie, motiv pentru care susținerea societății contestatoare potrivit căreia actul administrativ fiscal contestat nu este motivat în drept nu este reală iar motivațiile petentei nu pot fi avute în vedere la soluționarea contestației.

În ceea ce privește susținerea petentei că au fost încălcate dispozițiile trasate de către organul de soluționare a contestației inițiale, se reține că în conformitate cu prevederile art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, art. 49 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.”

Prevederile legale mai sus citate trebuie interpretate în sensul că organul de inspecție se poate folosi în fundamentarea constatrilor sale de probe pe care le obține în urma solicitării de informații de la alte societăți, altfel prevederea legală neproducând efecte juridice. De asemenea, din lecturarea Raportului de inspecție F-X/28.01.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei contestate, se reține că la baza fundamentării constatrilor organele de inspecție au stat atât informațiile obținute cu ocazia controlului încrucișat efectuat la S.C. W S.R.L., cât și documentele și explicațiile furnizate de petentă, operațiunile realizate de contestatoare fiind analizate în întregul lor.

De altfel în cauză, sunt incidente prevederile art. 175 din Noul Cod de procedură civilă aprobat prin legea nr 134/2010 și ale art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Codul de procedură civilă

“Art. 175 Nulitatea actelor de procedură

Nulitatea condiționată

(1) Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

(2) În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

“Art. 46. – Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezultă că legiuitorul precizează în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, situație care nu este aplicabilă în speță.

Astfel, având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal “este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia” situație care nu este aplicabilă în speță, se constată că **excepțiile de procedură invocate** de S.C. X S.R.L. sunt neîntemeiate și **urmează a fi respinse**.

Față de cele anterior prezentate, organul de soluționare va proceda la analiza

pe fond a contestației.

2. Pe fond

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit TVA suplimentară în sumă de X lei, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală

Conform celor precizate în Raportul de inspecție fiscală F-X/28.01.2016, prin Decizia nr. X/30.09.2015 dată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, **s-a desființat parțial** Decizia de impunere F-X/30.03.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/30.03.2015 întocmit la S.C. X S.R.L., cu privire la TVA în sumă de X lei, aferentă operațiunilor efectuate cu Z în luna iunie 2013.

Organul de soluționare a contestației s-a aflat în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității TVA în sumă de X lei, deoarece echipa de inspecție fiscală nu a analizat dreptul de deducere ținând cont de contractele încheiate între S.C. X S.R.L. și Z și nu a analizat operațiunile realizate de contestatoarea în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Prin Decizia de impunere F-X/28.01.2016 contestată, întocmită ca urmare a desființării Deciziei de impunere F-X/30.03.2015 și a efectuării reverificării, organele de control au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă serviciilor prestate de Z din China, pentru care facturile au fost întocmite în luna iunie 2013.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată SC X SRL precizează că potrivit contractelor încheiate cu Z, părțile au acordat că nicio plată nu se poate efectua în avans și nicio plată nu poate deveni scadentă în cursul lunii aprilie 2013, având în vedere că lucrările au demarat în data de 24 aprilie 2013.

De asemenea, prin contestația formulată, contestatoarea precizează că în conformitate cu pct. 3.4 din contracte, plățile se puteau efectua pe baza facturii emise de contractant (la data determinată conform Programului 20 prin raportare la data reală de începere a lucrărilor), dar numai sub condiția realizării efective de către contractant a lucrărilor și a acceptării de către SC X SRL a etapei cheie relevante.

În fapt, în vederea realizării a două parcuri fotovoltaice în comuna X jud. X, cu o capacitate instalată de 33,48312 Mwp (parcul I- 15.485.833 euro fără TVA), respectiv 21,53592 Mwp (parcul II-11.008.347 euro fără TVA), S.C. X S.R.L., în calitate de proiectant, a încheiat cu Z din China, în calitate de manager general (Contractant), contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013 pentru planificarea executivă și construcția la cheie a două centrale fotovoltaice.

În baza acestor contracte, în luna iunie 2013 Z, prin reprezentant fiscal, a emis către S.C. X S.R.L. următoarele facturi:

- factura nr. X 1/27.06.2013 în valoare de 11.868.533 lei, din care TVA în sumă de 2.848.448 lei, având ca obiect „prima plată parțială – START PLUS 1 LUNĂ” și „a doua plată parțială – START PLUS 2 LUNI”, pentru parcul I;
 - factura nr. X 2/27.06.2013 în valoare de 8.463.857 lei, din care TVA în sumă de 2.031.326 lei, având ca obiect „prima plată parțială – START PLUS 1 LUNĂ” și „a doua plată parțială – START PLUS 2 LUNI”, pentru parcul II,
- în baza cărora contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Conform bazelor de date ANAF, Z din China a fost înregistrată în scopuri de TVA în România în perioada 21.06.2013 – 01.11.2014, fiindu-i atribuit codul ROX și a fost reprezentată fiscal de K S.R.L. București având cod de înregistrare în scopuri de TVA ROX, valabil începând cu data de 21.06.2013.

Din verificările efectuate, organele de control au constatat că în vederea realizării celor 2 parcuri fotovoltaice, tot la data de 11.04.2013, Z din China, în calitate de antreprenor EPC, a încheiat cu S.C. W S.R.L., în calitate de subcontractant, două contracte de subcontractare proiectare, achiziție și construcție „la cheie”, pentru o remunerație forfetară atotcuprinzătoare de 14.983.586 Euro plus TVA (parc I) respectiv de 10.685.308 Euro plus TVA (parc II). În urma analizării contractelor de mai sus se constată că acestea sunt identice ca și conținut diferența constând în valoarea totală a contractelor.

În baza contractelor mai sus menționate, în perioada mai – iunie 2013, S.C. W S.R.L. a emis către Z, reprezentată fiscal în România de K SRL București, facturile seria 2013-GDUC nr. 101/10.05.2013, 102/10.05.2016, 103/28.06.2013 și 104/28.06.2013 reprezentând avansuri și facturile 105/ 28.06.2013, nr. 106/ 28.06.2013, nr. 107/28.06.2013 și nr. 108/28.06.2013, în valoare totală de X lei din care TVA în sumă de X lei, pentru plata parțială. Facturile de avansuri au fost înregistrate de S.C. W S.R.L. direct pe conturi de venit din clasa 7.

În drept, analiza oricărei activități economice ce presupune o livrare de bunuri/prestare de servicii se va face întotdeauna prin prisma celor 4 condiții cumulative stabilite de art. 126 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, redate în continuare:

„art. 126- Operațiuni impozabile

alin. (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;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

„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 santier;”

În ceea ce privește serviciile achiziționate din afara comunității, din punctul de vedere al TVA sunt aplicabile prevederile de la pct. 13 alin. (8) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, date în aplicarea art. 133 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„(8) Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Comunității sau, după caz, prestate de prestatori stabiliți în afara Comunității către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 156⁴ din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 153 și 153¹ din Codul fiscal.”

Din prevederile legale mai sus citate rezultă că din punct de vedere al TVA serviciile legate de bunuri imobile au locul prestării acolo unde sunt situate bunurile imobile, deci că prestarea de servicii efectuată la un imobil situat în România este operațiune impozabilă în România iar în relațiile cu furnizorii de servicii din afara Comunității, se vor adopta aceleași reguli, ca și pentru furnizorii din Comunitate, la stabilirea locului de prestare a serviciilor, cu excepția obligațiilor declarative.

De asemenea, conform art. 150 alin. 6 și art. 157 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd că:

„Art. 150 alin (6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 153, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133.

Art. 157 Plata taxei la buget

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”

societatea din România va efectua plata taxei prin aplicarea taxării inverse, și va evidenția taxa în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Astfel, în cazul serviciilor de construcție în legătură cu un imobil situat pe teritoriul României, prestate de o societate din afara UE și care nu este înregistrată în scopuri de TVA în România, se constată că sunt operațiuni impozabile în România, prin urmare, dată fiind excepția de la regula generală de taxare aplicabilă în cazul prestărilor de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, beneficiarul serviciilor este persoana obligată la plata taxei și trebuie să impoziteze valoarea acestuia prin aplicarea regimului de taxare inversă, respectiv prin formula contabilă 4426 = 4427. Dacă societatea din afara UE a subcontractat prestarea serviciilor către o societate

românească înregistrată în scopuri de TVA atunci acesta trebuie să factureze serviciile furnizate către firma din afara UE prin aplicarea cotei de TVA de 24%.

Având în vedere faptul că la începerea lucrărilor de construcții pe teritoriul României, Z din China nu era înregistrată în scopuri de TVA în România, înregistrarea efectuându-se ulterior, este esențial de determinat momentul la care serviciile au devenit exigibile iar Z avea obligația să emită factura.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că Z, prin reprezentant fiscal K S.R.L., a emis către S.C. X S.R.L. facturile nr. X 1/27.06.2013 și nr. X 2/27.06.2013, în baza contractelor de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013, încheiate între cele două societăți în vederea realizării a două parcuri fotovoltaice, contestatara exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă. Aceste contracte sunt identice ca și conținut, diferența constând în valoarea totală a acestora.

Potrivit art. 2 „Subiectul și descrierea activităților”, pct. 2.1, din contracte, „proiectantul încredințează contractantului, care acceptă, realizarea planificării executive și executarea tuturor lucrărilor necesare pentru întreaga realizare a centralei până la data finalizării [...]”. În conformitate cu art. 4 pct. 4.2 din contracte, „contractantul de asemenea declară și garantează proiectantului în virtutea naturii de la cheie a acestui contract, să fie unica persoană responsabilă față de proiectant pentru realizarea completă a lucrărilor în conformitate cu cele mai înalte standarde profesionale, asta însemnând asumarea oricărei responsabilități față de proiectant pentru activitățile ale cărei execuție este încredințată sub-contractanților conform acestui contract”.

Se reține că, în ceea ce privește art. 11.1 „Verificarea etapelor cheie ale proiectului” din aceste contracte, la pct. 11.1.1 și 11.1.2, părțile au stabilit:

11.1.1 „În vederea efectuării plății primei sume acordate în avans în conformitate cu programul 20 și plata aferentă lucrărilor pentru fiecare etapă cheie a proiectului prevăzută de programul 20, contractantul va trimite proiectantului și managerului de construcție a centralei, avizul de finalizare a etapelor cheie ale proiectului incluse în programul 9 [...]”.

Proiectantul, managerul de construcție a centralei și consilierul tehnic vor confirma data aferentă verificării etapelor cheie ale proiectului. Evaluarea etapelor cheie ale proiectului se vor desfășura în termen de 3 (trei) zile lucrătoare de la data notificării contractantului. La data specificată în notificare, proiectantul, asistat de către managerul de construcție a centralei sau consilierul tehnic, dacă există, și împreună cu contractantul asistat de către managerul de șantier, vor verifica lucrările executate, și în același timp, vor elabora raportul de finalizare a Programului 10, care atestă și certifică finalizarea etapelor cheie ale proiectului.”

11.1.2 ”Emiterea raportului de finalizare a etapelor cheie ale proiectului de către reprezentanții proiectantului pe sit, va reprezenta confirmarea necesară privind lucrările executate de către contractant, referitor la etapele cheie ale proiectului. Odată cu elaborarea acestui raport, contractantul va avea dreptul de a emite și factura aferentă.”

În conformitate cu prevederile contractuale citate mai sus, contribuabilul a prezentat la control Anexele 9-Notificările din data de 21.06.2013, prin care este informat de Z despre finalizarea etapelor 1 și 2 din Proiect, atât la Parcul I cât și la Parcul II precum și Anexele 10 din 25.06.2013, prin care se confirmă de către S.C. X S.R.L. realizarea tuturor acestor etape. Facturile au fost emise de Z în data de 27.06.2013.

Totuși, pentru serviciile prestate în baza acestor contracte, Z a transmis beneficiarului S.C. X S.R.L. în perioada 30.04.2013-17.06.2013 un număr de 8 Rapoarte de construcție săptămânale întocmite de S.C. W S.R.L., corespunzătoare

fiecărei săptămâni calendaristice din această perioadă, prin care informa beneficiarul cu privire la „progresul privind construirea centralei de energie solară X...conform înregistrărilor și informațiilor prezentate în raportul săptămânal de construcție anexat” care prezintă „starea reală a lucrărilor în momentul emiterii raportului”. Z **confirmă** prin adresele transmise că **lucrările au fost realizate** de către S.C. W S.R.L.

Rapoartele conțin informații cu privire la procentul de lucrări efectuat și au anexate planșe foto pentru probarea realizării lucrărilor. Din analiza rapoartelor s-a constatat că în cele 8 săptămâni de la demararea proiectului, lucrările au fost realizate în proporție de 24,33%.

Organul de soluționare reține deci că, așa cum reiese din Rapoartele săptămânale întocmite de S.C. W S.R.L., serviciile au fost efectiv prestate de către aceasta în perioada 25.04 -15.06.2013 (săptămânile calendaristice 17-24). Referitor la aceste rapoarte se constată că au fost transmise săptămânal către Z, care la rândul său a înștiințat săptămânal beneficiarul S.C. X S.R.L. asupra progresului lucrărilor prin retransmiterea acestor rapoarte și totodată l-a invitat la fața locului „pentru a verifica starea lucrărilor”. Adresele prin care au fost transmise către S.C. X S.R.L. rapoartele săptămânale, au fost întocmite în intervalul 30.04.2013- 17.06.2013 și confirmă că lucrările au fost realizate în proporție de 24,33 %.

Se reține totodată faptul că rapoartele transmise de Z către beneficiarul S.C. X S.R.L. sunt cele întocmite de S.C. W S.R.L. fără alte modificări sau adăugări care să modifice procentul de realizare a lucrărilor. În fapt, echipa de control a constatat că Z CO. LTD China nu a mai realizat nicio operațiune asupra lucrărilor executate de SC W SRL refacturate către S.C. X S.R.L.

De asemenea, conform celor constatate de echipa de control, S.C. X S.R.L. a contractat de la Q Elveția servicii de gestionare a proiectului, de monitorizare și supraveghere a construcției centralei.

Rezultă deci că beneficiarul S.C. X S.R.L. avea în permanență cunoștință de stadiul de realizare a lucrărilor atât prin intermediul Rapoartelor săptămânale pe care le primea de la Z cât și prin intermediul informațiilor transmise de Q Elveția pe care a desemnat-o Manager de construcție.

Referitor la afirmația petentei că inspectorii fiscali nu au efectuat o analiză corectă asupra datei la care intervine exigibilitatea TVA pentru serviciile prestate de Z în beneficiul său, în baza prevederilor contractului semnat între Z și societate și în baza prevederilor legale în vigoare, aceștia raportându-se în mod eronat la prevederile contractuale dintre S.C. W S.R.L și Z, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, art. 49 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*
- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.”*

Prevederile legale mai sus citate trebuie interpretate în sensul că organul de inspecție se poate folosi în fundamentarea constatrilor sale de probe pe care le obține în urma solicitării de informații de la alte societăți, altfel prevederea legală neproducând efecte juridice. Se reține deci că în mod legal organele de inspecție fiscală, au solicitat un controlului încrucișat efectuat la S.C. W S.R.L. și au valorificat informațiile obținute în sensul stabilirii stării de fapt fiscală.

Astfel, organele fiscale au constatat că Anexele Program 9 în baza cărora S.C. W S.R.L. a facturat prestările de servicii către Z au fost întocmite în 25 aprilie 2013 și 25 mai 2013 și că prin acestea s-a solicitat prezența pe șantier pentru verificarea valorilor proiectului pentru ziua următoare „potrivit termenilor și condițiilor din contract”. În baza acestor documente S.C. W S.R.L. a emis facturi de avans pe care le-a înregistrat direct pe venituri, pentru ca ulterior să le storneze și să întocmească facturi de lucrări.

Referitor la valoarea în euro a acestor lucrări cuprinse de S.C. W S.R.L. în Anexele Program 9, trebuie precizat că este identică cu valoarea lucrărilor pentru care Z a întocmit Anexele Program 9 pentru S.C. X S.R.L. respectiv X euro exclusiv TVA pentru parcul I și X euro exclusiv TVA pentru parcul II și cu valoarea facturilor întocmite în luna iunie 2013. Aceste sume reprezintă procentual 17.36% respectiv 17,41 % din valoarea totală a contractelor, prevăzută pentru plățile parțiale aferente primelor două luni în anexa-Termeni de plată la contracte.

În speță este esențial de subliniat că deși Z întocmește pentru ambele parcuri fotovoltaice anexele program 9 și le transmite S.C. X S.R.L. în data de 21.06.2013, acestea au aceeași valoare în euro ca și Anexele Program 9 întocmite de S.C. W S.R.L. în 25.04.2013 și 25.05.2013 iar petenta avea permanent informații cu privire la stadiul lucrărilor atât prin intermediul Q Elveția pe care a desemnat-o Manager de construcție, cât și prin intermediul Rapoartelor săptămânale pe care le primea de la Z și care conțineau procentul de realizare a lucrărilor.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art. 134¹ alin.1 și 4, art.134² alin.1, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

“art.134¹- 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.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

art.134² - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art.155 – Facturarea

(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

Potrivit prevederilor legale sus enunțate, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Pentru serviciile decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt lucrările de construcții montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste lucrări sunt acceptate de beneficiar.

De asemenea, se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă și că factura se emite până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

Deși contribuabilul anexează la contestație Nota de clarificare privind Contractele de proiectare, achiziție și construcție pentru parcuri fotovoltaice, în care părțile semnate precizează că lucrările au fost întârziate cu o lună și o săptămână față de data estimată inițial, din studiul graficului lucrărilor anexat de petentă la contestație- Programul 4, nu rezultă această întârziere. Astfel se constată că:

- perioada stabilită pentru negocierea și semnarea contractelor este 18.03-12.04.2013 iar contractele s-au semnat în interiorul acestei perioade, contrar afirmației petentei că „negocierea termenilor contractuali a durat o perioadă de timp îndelungată”;
- data de start pentru livrarea materialelor este 22.04.2013
- data de start pentru livrarea părților electrice este 29.04.2013
- data de start pentru organizarea de șantier este 15.04.2013
- data de start pentru lucrările civile este 15.04.2013
- data de start pentru lucrările mecanice este 25.04.2013
- data de start pentru lucrările electrice este 02.05.2013 etc.

de unde rezultă că data efectivă de începere a lucrărilor era planificată în a doua jumătate a lunii aprilie și nicidecum în 18.03.2013 cum susține petenta.

Conform Raportului săptămânal întocmit de S.C. W S.R.L. pentru săptămâna 21.04-27.04.2013, în această perioadă a avut loc ceremonia de deschidere a șantierului, s-au efectuat lucrări topografice și de organizare șantier, astfel că întârzierea poate fi de cel mult o săptămână față de termenele din Programul 4. Totuși în rapoartele săptămânale nu sunt semnalate întârzieri, statusul general fiind „la termen”.

Totodată din Raportul de inspecție fiscală F-X/30.03.2015 întocmit cu ocazia inspecției inițiale rezultă că autorizațiile de construire pentru cele două parcuri au fost acordate de Consiliul Județean X în luna decembrie 2012 (Autorizațiile de construire nr. 122/11.12.2012, 123/11.12.2012), iar în luna ianuarie 2013 societatea a fost autorizată să execute lucrări pentru realizarea conexiunii între parc fotovoltaic și stația de transformare (Autorizațiile de construire nr. 3/24.01.2013 și 4/24.01.2013).

Tot prin acest document, părțile precizează că „nicio plată în avans nu a devenit scadentă și nu a fost achitată” precum și că „datele de scadență ale plăților parțiale stabilite conform Programului 20 au fost amânate, în considerarea faptului că data de începere a lucrărilor nu a fost estimată corespunzător... în consecință nicio plată nu ar fi putut deveni scadentă în luna aprilie 2013, condiția impusă de Programul 20 fiind aceea că plata va urma cel mai devreme după o lună de la începerea lucrărilor.” Trebuie precizat că acest document a fost semnat la data de 19.03.2015 (în ultima zi a inspecției fiscale inițiale) aceste precizări nefiind prevăzute în acte modificatoare ale contractelor încheiate în 11.04.2013 iar în Programul 20 nu

este prevăzută condiția de a se fi scurs o lună de la începerea lucrărilor de construcție și nici nu se specifică ce reprezintă procentele la care petenta face referire.

Astfel că, din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese că lucrările au fost întârziate cu o lună și o săptămână față de data estimată inițial.

Mai mult, organul de soluționare constată că procentele la care face referire petenta și prevăzute în Programul 20 reprezintă cât din valoarea totală a lucrărilor se va plăti la finalizarea fiecărei etape cheie dar nu rezultă o relație de legătură între valoarea fiecărei etape și procentul ce urmează a fi achitat. Referitor la acest aspect clauzele contractuale prevăd la punctul 3.3 că „părțile sunt de acord asupra termenilor de plată și programului de plată menționat în programul 20-programul de plată” iar la punctul 3.5 „părțile agreează că plățile făcute cu referire la fiecare etapă a proiectului furnizată de programul 20, sunt simple plăți în cont și nu cote separate în care părțile agreează să împartă lucrările”. Astfel se constată că între procentul de realizare a lucrărilor și valoarea procentuală din prețul total al lucrărilor care a fost agreată a se achita prin Programul 20, contrar celor afirmate de petentă, nu există nicio relație de interdependență. Se mai reține că lucrările de construcție nu au fost întârziate ceea ce presupune că, la semnarea contractului, părțile au agreat ca prima plată să se efectueze în luna aprilie 2013.

Astfel, se constată că, în fapt, organele de control și-au bazat constatările tocmai pe prevederile contractuale, a căror aplicare a fost în mod vădit întârziată de părțile contractante, cu consecințele fiscale prezentate anterior.

Cu referire la decizii ale CJUE, petenta afirmă în contestația depusă că dreptul de deducere a TVA al unei persoane impozabile care a acționat ca un cumpărător într-o tranzacție nu poate fi refuzat în cazul în care comportamentul fiscal al altor persoane impozabile din lanțul de tranzacționare a fost necorespunzător în măsura în care nu a știut sau nu a avut niciun mijloc de a se informa cu privire la tranzacțiile respective. Această precizare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, după cum am arătat anterior, constatările care au dus la stabilirea TVA suplimentară în sumă de X lei au rezultat din interpretarea documentelor prezentate de contribuabil, informațiile primite din Procesul verbal de control încrucișat fiind aduse în discuție pentru a întări convingerea că Z avea obligația să emită facturile anterior datei la care a fost înregistrată în scopuri de TVA, iar S.C. X S.R.L. avea în permanență cunoștință de stadiul de realizare a lucrărilor atât prin intermediul Rapoartelor săptămânale pe care le primea de la Z cât și prin intermediul informațiilor transmise de Q Elveția pe care a desemnat-o Manager de construcție.

Același scop l-au avut și referirile la aspectele de ordin contabil, care nu au constituit temeiul de drept pentru cauza în discuție.

Petenta mai precizează în contestație că facturile în baza cărora SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA îndeplinesc atât condițiile de formă conform prevederilor art. 146, alin. 1 lit. (a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cât și condiția de fond prevăzută la art. 145, alin. 2, lit. (a) din același act normativ.

Referitor la acest aspect precizăm că echipa de inspecție fiscală nu și-a fundamentat constatările pe faptul că aceste achiziții nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, și nici pe modalitatea de întocmire a facturilor, respectiv că nu s-a pus niciun moment în discuție realitatea prestărilor de servicii, pentru exercitarea dreptului de deducere fiind analizată data prestării serviciilor, faptul generator al TVA exigibilitatea TVA și funcție de acestea dreptul de a deduce TVA aferent lucrărilor prestate în perioada 25.04.2013 – 15.06.2013.

Dispozițiile art. 147¹ alin. (2) din Legea 571/2003 Cod Fiscal invocate de

contestatară, nu sunt aplicabile în speță, deoarece, la momentul la care s-au realizat lucrările analizate, petenta nu avea calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România și nu avea desemnat reprezentant fiscal (în acest sens s-a pronunțat și ICCJ într-o speță similară prin Decizia 1971/2012).

În susținerea cererii sale, petenta face referire la o serie de decizii ale Curții Europene de Justiție care însă nu sunt incidente în cauză deoarece în speță nu s-a analizat forma documentelor.

Aspectul esențial avut în vedere de echipa de control a fost data la care intervine exigibilitatea TVA și regimul fiscal care trebuia aplicat în funcție de această dată.

În ceea ce privește prevederile legale privind exigibilitatea TVA, statuate la art.134¹ alin.1 și 4, art.134² alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora exigibilitatea intervine la data faptului generator, respectiv la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data la care aceste situații sunt acceptate de către beneficiar, acestea trebuiesc interpretate în sensul că persoanele impozabile trebuie să emită aceste situații de lucrări sau să le accepte în conformitate cu prevederile contractuale, astfel că inacțiunea petentei nu o scutește pe aceasta de respectarea prevederilor legale în materie contabilă și fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 6 din Legea contabilității 82/1991:

„art. 6 alin. (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Legiuitorul prevede deci că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și că documentele justificative angajează și răspunderea celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Totodată, se reține că legiuitorul prevede obligativitatea prestatorilor de a emite facturi fiscale cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, respectiv la data la care clientul intră în posesia bunurilor/serviciilor, cu excepția cazului în care a fost emisă factura.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, în cazul serviciilor de construcție a celor două centrale fotovoltaice se constată că exigibilitatea TVA pentru primele două tranșe de proiect, a intervenit în lunile aprilie și mai 2013 iar facturile erau obligatoriu de întocmit până cel târziu în data de 15 iunie 2013, când Z nu deținea cod de înregistrare în scopuri de TVA în România. Deoarece construcția s-a realizat în sat X, jud. X, se constată că operațiunile sunt impozabile în România iar beneficiarul serviciilor prestate de o societate din afara UE care nu este înregistrată în scopuri de TVA în România, S.C. X S.R.L., este persoana obligată la plata taxei și trebuia să impoziteze valoarea acestora prin aplicarea regimului de taxare inversă, respectiv prin formula contabilă $4426 = 4427$. În speță, concomitent cu înregistrarea în contul TVA deductibilă a taxei aferentă serviciilor facturate de Z din China, petenta trebuia să înregistreze aceeași sumă și ca taxă colectată, astfel că nu ar fi rezultat suma negativă de TVA solicitată la rambursare de către S.C. X S.R.L. prin decontul INTERNT X-2014 din 25.09.2014.

În fapt, prin emiterea cu întârziere a facturilor de servicii și înscrierea pe acestea a TVA, SC X SRL a solicitat la rambursare TVA cu X lei mai mult decât avea dreptul în mod legal, astfel că, **având în vedere cele mai sus menționate,**

documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, precum și faptul că argumentele petentului nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală respins la deductibilitate TVA în sumă de X lei și au stabilit TVA suplimentară în sumă de X lei.

Drept urmare, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Lege 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, 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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/28.01.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele juridice emisă de A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.01.2016, în ceea ce privește TVA în sumă de X lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. d), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/28.01.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.01.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X lei, reprezentând TVA.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Curtea de Apel Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.