

**DECIZIA nr. 734/2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC x SRL, CIF x**  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS4FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si cu adresa transmisa prin posta electronica inregistrata sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x, prin imputernicit, domnul x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS4FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, comunicata prin posta in data **30.08.2016**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la contractul incheiat cu x, cu privire la furnizarea de solutii ICT si a contractelor de global service incheiate de catre contestatara:

In baza contractelor de global service pentru instalatia fotovoltaica incheiate de contestatara cu cele 3 firme care sunt parti afiliate, respectiv x SRL, x SRL si x SRL, aceasta are ca obiectiv asigurarea serviciilor globale / integrate pentru aceste parcuri, serviciilor de mentenanta, securitate si paza, precum si de asigurare si nicidecum nu este un intermediar, comisionar, asa cum au retinut organele de inspectie fiscala.

Toate aceste servicii se realizeaza numai dupa efectuarea receptiei finale, respectiv a punerii in functiune a parcurilor voltaice.

Durata contractului este de 15 ani de la data semnarii, iar pretul este stabilit sub forma unui onorariu anual cu posibilitate de negociere dupa 3 ani.

Societatea va proceda la incheierea unui proces-verbal de receptie a lucrarilor de furnizare a solutiilor ICT si ulterior are dreptul sa pretinda contravaloarea serviciilor prestate anual prin emiterea de facturi lunare beneficiarului, timp de 15 ani.

Conform contractului incheiat cu x x nr. x din data de 11.06.2014 si a anexei care cuprinde componenta de pret, a actelor aditionale si a procesului-verbal de predare primire din data de 12.08.2015, rezulta ca a fost incheiata prima etapa de executie a lucrarilor, "Sistemul de securitate mecanica perimetrata" in valoare fara TVA de x euro (x lei, si nu in valoare de x euro (x lei) cat au retinut organele de control, nefiind afectat avansul facturat in suma de x euro, acesta urmand a fi sczut din valoarea echipamentelor si lucrarilor care se vor executa in etapele 2 - 4.

Contribuabila nu se comporta ca un comisionar, deci nu avea obligatia refacturarii contravalorii bunurilor si serviciilor achizitionate de la subcontractori in momentul incheierii procesului-verbal de predare-primire din data de 12.08.2015.

Serviciile de global service se considera ca fiind acceptate de beneficiarii parcurilor la finalizarea lucrarilor si punerea in functiune a serviciilor ICT, in baza proceselor-verbale de receptie care se vor incheia cu respectivele societati.

In mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia de a refactura cheltuielile cu serviciile prestate de x, respectiv ca avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei reprezentand TVA dedusa si TVA neexigibila ramasa pana la data de 31.03.2016, calculata proportional cu suprafetele ocupate de fiecare parc fotovoltaic: x SRL, x SRL si x SRL (53,39%) - x lei si x x SRL si x SRL (46,61%) - x lei.

In ceea ce priveste relatia cu x x SRL si x SRL, contestatara a incheiat cu acestea numai precontracte de global service, avand ca obiect asigurarea serviciilor de mentenanta, de supraveghere si monitorizare a instalatiilor, supraveghere si paza, de asigurare a instalatiilor, in valoare totala de x euro, respectiv x euro, pe o perioada neintrerupta de 15 ani, prin emiterea de facturi si plati lunare, dupa receptia parcului si racordarea acestora.

TVA colectata de organele de control in suma de x lei reprezinta TVA aferenta serviciilor achizitionate si receptionate, calculate proportional cu suprafetele ocupate de parcurile fotovoltaice ocupate de x x SRL si x SRL si include avansul facturat de x, atat dedus, cat si nededus, ramas in sold in TVA neexigibil la data de 31.03.2016, pentru care contestatara nu si-a exercitat dreptul de deducere. Quantumul corect al TVA colectata este de x lei.

De asemenea, TVA colectata in suma de x lei reprezinta avans facturat aferent etapelor 2 - 4 de realizare a livrarilor de echipamente ICT si a lucrarilor care urmeaza a fi realizate conform contractului.

Prin urmare, sunt eronate constatările potrivit carora societatii nu ii sunt aplicabile prevederile legale cu privire la sistemul de TVA la incasare in relatia cu cele trei firme cu care societatea are relatie de afiliere si ca sunt servicii prestate cu titlu gratuit.

Societatea subliniaza ca se afla din nou in negocieri cu x in vederea realizarii etapelor 2 - 4.

### 2. Referitor la contractul incheiat cu x SRL:

Contestatara a incheiat cu x SRL un contract pentru achizitionarea de servicii de paza la parcul fotovoltaic situat in perimetrul localitatii x pentru care aceasta nu a dedus si nu a solicitat TVA la rambursare in suma de x lei (TVA neexigibila pana la data platii contravalorii facturii conform art. 282 alin 6 si art 297 alin 1 - 3 din Codul fiscal).

Societatea isi va recupera cheltuiala efectuata cu achizitia acestor servicii, incepand cu data receptiei finale semnata de catre partile implicate.

### 3. Referitor la serviciile prestate de x SRL:

Societatea a incheiat cu x SRL contracte de consultanta si management in ceea ce priveste contractul cu x. Aceasta a dedus TVA in suma de x lei si a inregistrat TVA neexigibila la data de 31.03.2016 in suma de x lei aferenta chiriei facturata pentru lunile februarie si martie 2016.

Societatea a justificat prin rapoarte de activitate serviciile prestate care au ca scop unic ducerea la indeplinire a obligatiilor contractuale incheiate cu x si cele trei firme afiliate: x SRL, x SRL si x SRL.

**4. Referitor la containerul achizitionat de la x SRL:**

Acest container era o necesitate pentru societate, intrucat acesta a fost amenajat ca birou ambulant si a fost folosit in vederea depozitarii materialelor de santier de catre x in vederea realizarii in bune conditii a contractului incheiat intre parti.

Din nou, organele de inspectie fiscala au considerat ca achizitionarea containerului este in folosul proprietarilor celor 5 parcuri fotovoltaice, colectand suplimentar, in mod eronat, TVA in suma de x lei.

In concluzie, societatea solicita anularea deciziei de impunere contestata.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, AS4FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei.

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

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.***

**In fapt**, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala **SC x SRL** impreuna cu x SRL, x SRL, x SRL (societati afiliate) si x x SRL si x SRL (societati neafiliate) dezvolta un numar de 5 parcuri fotovoltaice cu o putere anuala de x MWP. Desi fac parte dintr-un unic complex, acestea vor pastra propria lor autonomie operationala.

Urmare controlului efectuat la **SC x SRL**, organele de inspectie fiscala din cadrul AS4FP au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei.

Din constatările consemnate in raportul de inspectie fiscala, rezulta ca diferentele stabilite provin din:

- x lei (x lei= avans + x lei + x lei) - TVA colectata aferenta achizitiilor de solutii ICT, respectiv echipamente si servicii de instalare a serviciilor de proiectare (pozitionarea, instalarea si conectarea echipamentelor, programarea echipamentelor livrate si punerea in functiune a echipamentelor) pentru parcul fotovoltaic situat in perimetrul comunei x, x, potrivit dispozitiilor art. 128 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 19 din HG nr. 44/2004, in vigoare pana la data de 31.12.2015;

- x lei - TVA colectata aferenta achizitiei unui container, conform facturii nr. x emisa de SC x SRL, potrivit dispozitiilor art. 128 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 19 din HG nr. 44/2004, in vigoare pana la data de 31.12.2015;

- x lei - TVA colectata aferenta achizitiilor de servicii de consultanta si management (in ceea ce priveste contractul incheiat cu x), in baza contractului nr. x incheiat cu SC x SRL, potrivit dispozitiilor art. 128 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 19 din HG nr. 44/2004, in vigoare pana la data de 31.12.2015;

- x lei (x lei + x lei + x lei) - TVA colectata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii de la furnizori interni, dar neachitate acestora, respectiv de la x xs, SC x SRL si SC x SRL, pentru care nu sunt aplicabile dispozitiile art. 146 alin 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si prevederile art. 299 alin 1 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, nerespectand prevederile art. 134<sup>2</sup> alin 1 si 6 din Legea nr. 571/2003, respectiv art 271 alin 4 lit b din Legea nr. 227/2015;

- x lei (x lei + x lei) - TVA colectata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii de la furnizori interni efectuate in folosul x x SRL si x SRL, achizitii efectuate in numele sau si puse la dispozitia altor societati, conform dispozitiilor art. 129 alin 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si prevederile art. 271 alin 4 lit b din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 11, art. 128 alin 1 si 2 si art. 137 alin 3 lit e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct. 6 (3) si (4) si pct. 19 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pana la 31.12.2015:

Codul fiscal:

**«Art. 11.** - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau **pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.** Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. (...)

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și **între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane,** după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”

**«Art. 128.** - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme. »

Norme metodologice:

**«6 (3)** În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar

în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).”

Codul fiscal:

« **Art. 137 - (3) Baza de impozitare nu cuprinde** următoarele:

(...) e) sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing și refacturează locatarului costul exact al asigurării, astfel cum s-a pronunțat Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-224/11 BGL» Leasing sp. z o.o., precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.»

Norme metodologice:

« **19.** (...) (3) În sensul art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane impozabile reprezintă sumele achitate de o persoană impozabilă pentru facturi emise de diverși furnizori/prestatori pe numele altei persoane și care apoi sunt recuperate de cel care le achită de la beneficiar. Persoana care achită sume în numele și în contul altei persoane nu primește facturi pe numele său și nici nu emite facturi pe numele său. Pentru recuperarea sumelor achitate în numele și în contul altei persoane se poate emite, în mod opțional, o factură de decontare de către persoana impozabilă care a achitat respectivele facturi. În situația în care părțile convin să își deconteze sumele achitate pe baza facturii de decontare, taxa nu va fi menționată distinct, fiind inclusă în totalul sumei de recuperat. Factura de decontare se transmite beneficiarului însoțită de factura achitată în numele său. Persoana care a achitat facturile în numele altei persoane nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate, nu colectează taxa pe baza facturii de decontare și nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri. Beneficiarul ale cărui facturi au fost achitate de altă persoană își va deduce în condițiile legii taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său de furnizori/prestatori, factura de decontare fiind doar un document care se anexează la factura achitată.»

În speta sunt aplicabile și:

- dispozițiile art. 129 alin 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, potrivit carora:

“**Art. 129** (4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția

bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup>;

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

- dispozițiile art. 271 alin 4 lit b din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“**Art. 271** (4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;

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

Dar și:

- dispozițiile art. 134<sup>2</sup> alin 1 și 6 și art. 146 alin 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015:

Codul fiscal:

“**Art. 134<sup>2</sup>** (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(6) Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 132, sau locul prestării, conform prevederilor art. 133, se consideră a fi în România, dar **nu aplică sistemul respectiv pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:**

a) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (2)-(6), art. 1523 alin. (10) sau art. 160;

b) livrările de bunuri/prestările de servicii care sunt scutite de TVA;

c) operațiunile supuse regimurilor speciale prevăzute la art. 1521 -1523;

**d) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 alin. (1) pct. 21.**”

“**Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

- dispozitiile art 282 alin 6 lit d si art. 299 alin 1 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016:

“**Art. 282** - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(6) Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 275 , sau locul prestării, conform prevederilor art. 278 , se consideră a fi în România, dar **nu aplică sistemul respectiv pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:**

a) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei conform art. 307 alin. (2) - (6) sau art. 331;

b) livrările de bunuri/prestările de servicii care sunt scutite de TVA;

c) operațiunile supuse regimurilor speciale prevăzute la art. 311 - 313;

d) **livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 pct. 26.**“

“**Art. 299** - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și **dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare,** respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare. (...)”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

1. In data de 11.06.2014 a fost incheiat contractul nr. x intre contestatara, in calitate de beneficiar, x SRL, in calitate de garant si x si SC x SRL, avand ca obiect vanzarea catre beneficiar a “solutiei ICT”, respectiv echipamentele si serviciile mentionate in contract, precum si punerea in functiune a echipamentelor pentru Parcul voltaic situat in perimetrul comunei x, judetul Ialomita.

Potrivit clauzelor contractuale:

Pct. 3.4 “La data livrării echipamentelor aferente unei etape in locatie, partile vor incheia un proces-verbal de verificare cantitativa si calitativa aferent etapei respective. (...) La data finalizării solutiei ICT se va incheia un proces-verbal de receptie finala a solutiei ICT, data, semnat si stampilat de catre reprezentantii imputerniciti ai asocierii si ai beneficiarului.”

Pct. 4.1 Valoarea contractului care va fi platita de beneficiar catre asociere pentru achizitia solutiei ICT este de x euro. La aceasta valoare se va adauga TVA, conform prevederilor legale in vigoare. (...)

Plata pretului se va efectua dupa cum urmeaza:

i) **x euro fara TVA, in avans in termen de maxim 10 zile lucratoare de la data semnării contractului,** in baza facturii de avans emisa de x (...). Asocierea va incepe orice demersuri pentru livrarea solutiei ICT numai dupa confirmarea platii facturii de avans. **In cazul in care beneficiarul nu va achita factura de avans, asocierea nu va demara livrarea solutiei ICT (...);**

ii) in termen de maxim 3 zile de la semnarea procesului-verbal de receptie finala a sistemului, x va emite factura pentru valoarea integrala a contractului, respectiv

x euro fara TVA, conform anexei 1, in lei, la cursul leu/euro publicat de BNR si inscris pe factura de avans;

iii) restul de plata, reprezentand x euro fara TVA din valoarea totala, dupa ce a fost aplicat avansul incasat, conform art. 4.5 lit i) va fi achitat dupa cum urmeaza (...)"

Prin actul aditional 1 **nedatat** s-a modificat plata pretului contractului, dupa cum urmeaza:

i) **x euro fara TVA**, in avans pana la data de 30.03.2015, in baza facturii de avans emisa de x (...). Asocierea va incepe orice demersuri pentru livrarea solutiei ICT numai dupa confirmarea platii facturii de avans. **In cazul in care beneficiarul nu va achita factura de avans, asocierea nu va demara livrarea solutiei ICT (...)**;

In baza acestui contract, conform procesului-verbal de predare primire din data de 12.08.2015, x x SA a executat sistemul de securitate mecanica perimetrala constand intr-un gard din panouri bordurate 2500 x 2000 cu stalpi din teava zincata fixati in fundatii independente de beton si asigurat cu sarma concertina, o cabina de paza si un sistem de securitate pentru patrulare mobila.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea a investit si in supravegherea permanenta a parcului cu ajutorul serviciilor oferite de catre SC x SRL, fost SC x SRL.

2. In data de 30.04.2015 au fost incheiate contractele de global service pentru instalare fotovoltaica intre contestatara, in calitate de furnizor si x SRL, x SRL si x SRL, in calitate de clienti (potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, **contestatara are relatii de afiliere cu aceste trei societati**), prin care se stipuleaza:

"Art. 2 Obiectul contractului":

pct. 2.3 lit D "Supraveghere si paza": "SC x SRL a semnat in data de 11.06.2014 cu SC x SA contractul cadru pentru furnizarea de solutii ICT finalizat prin achizitionarea de utilaje pentru realizarea instalatiei de securitate a parcului fotovoltaic."

Pct. 2.5 "**Beneficiarul recunoaste furnizorului dreptul de a subcontracta in totalitate sau partial activitatile in cauza**".

Pct. 8 "Pret", pct. 8.1 Pretul anual total datorat de catre beneficiar furnizorului pentru prestarea tuturor serviciilor va fi egal cu x euro + TVA pentru contractul incheiat cu x SRL; x euro + TVA pentru contractul incheiat cu SC x SRL + x euro + TVA pentru contractul incheiat cu SC x SRL. Plata se va realiza lunar."

3. Potrivit titlului VIII din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedura fiscala, in sustinerea contestatiei, **SC x SRL** a depus precontractele incheiate in data de **16.08.2016** cu x SRL si SC x x, in calitate de clienti, cuprinzand clauze similare cu acelea inscrise in contractele incheiate cu x SRL, x SRL si x SRL mai sus analizate.

4. Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea a achizitionat de la SC x SRL, conform facturii nr. x, **un container, care a fost folosit in cadrul parcului fotovoltaic situat in perimetrul comunei x, judetul x**.

Potrivit Notei explicative din data de 12.05.2016, societatea a subliniat urmatoarele in legatura cu scopul achizitiei si locul amplasarii containerului:

"Achizitia a fost facuta in vederea depozitarii materialelor de pe santier de catre firma x xs SA, precum si a amenajarii unui birou in vederea intocmirii tuturor



documentelor de la fata locului si sunt amplasate la locatia parcului fotovoltaic care este in curs de realizare”, prezentand in sustinere poze si documente.

5. Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea a achizitionat de la SC x SRL, in baza contractului nr. x servicii de consultanta si management in legatura cu contractul incheiat cu x.

### **3.1. Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei)**

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii cu privire la TVA colectata in suma de x lei (x lei + x lei + x lei), avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Potrivit dispozitiilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015:

" **Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

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

Prin urmare, achizitiile de bunuri si servicii trebuie sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiunii taxabile si sa fie justificate cu facturi care contin obligatoriu toate informatiile legale. In aceste conditii, persoana impozabila este obligata **sa demonstreze si faptul ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.**

Or, din analiza contractelor de global service pentru instalare fotovoltaica intre contestatara, in calitate de furnizor si x SRL, x SRL si x SRL, in calitate de clienti, rezulta ca **SC x SRL** a actionat ca un intermediar, fiind din punct de vedere al TVA un cumparator revanzator al materiilor prime, materialelor, lucrarilor si serviciilor, al gardului din panouri, al cabinei de paza si al sistemului de securitate pentru patrulare mobila achizitionate de la x, **pentru a le pune la dispozitia altor persoane**, in speta, x SRL, x SRL si x SRL.

Mai mult, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala (pag 5/21), societatea insasi a declarat ca a contractat in anul 2014 echipamentele si serviciile ICT furnizate de x, intrucat avea intentia clara de a deveni asociat majoritar in societatile care dezvoltă efectiv aceste proiecte, respectiv x SRL, x SRL, x SRL (societati afiliate) si x x SRL si x SRL (societati neafiliate), iar lucrarile si serviciile prestate de x reprezinta contributia contestatarii in dezvoltarea parcurilor fotovoltaice prin asigurarea mijloacelor necesare prin care aceste societati sa-si duca la indeplinire obiectul de activitate.

2. Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, desi societatea a dedus TVA aferenta achizitiilor in suma de x lei (x lei + x lei + x lei), organele de inspectie fiscala acceptand la deducere in integralitate taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii, societatea avea obligatia colectarii taxei respective, intrucat achizitiile au fost puse la dispozitia societatilor afiliate.

3. Referitor la faptul ca avansul facturat in suma de x euro (x lei) + TVA x lei, conform facturii nr. x, urmeaza a fi scazut din valoarea echipamentelor si lucrarilor care vor fi executate in etapele 2-4:

Contrar sustinerilor contestatarei, in cuprinsul calendarului si desfasuratorului de executie a contractului incheiat cu x **nu exista nicio precizare** cu privire la faptul ca avansul mentionat in contract in suma de x euro fara TVA, este un avans aferent lucrarilor care vor fi executate conform etapelor 2 - 4, singurele precizari din cuprinsul contractului, astfel cum au fost modificate prin actele aditionale, cu privire la modalitatea de plata a avansului fiind:

“x euro fara TVA, in avans **pana la data de 30.03.2015** (initial in avans in termen de maxim 10 zile lucratoare de la data semnarii contractului), in baza facturii de avans emisa de x (...). Asocierea va incepe orice demersuri pentru livrarea solutiei ICT numai dupa confirmarea platii facturii de avans. **In cazul in care beneficiarul nu va achita factura de avans, asocierea nu va demara livrarea solutiei ICT**”.

Prin urmare, demararea intregului proiect, inclusiv a primei etape, nu putea fi realizata decat in conditiile in care contestatara achita avansul anterior mentionat, sustinerile acesteia privind amanarea colectarii TVA fiind neintemeiate.

4. Referitor la achizitia containerului de la SC x SRL si a serviciilor de la SC x SRL:

Asa cum insasi societatea a recunoscut prin contestatia formulata, aceste achizitii au avut ca scop unic ducerea la indeplinire a obligatiilor contractuale incheiate cu x.

In aceste conditii, intrucat societatea a achizitionat materii prime, materiale, lucrari si servicii de la x **pentru a fi puse si la dispozitia altor persoane**, respectiv x SRL, x SRL, x SRL, SC x SRL si SC x x, rezulta ca si toate celelalte achizitii (accesorii) care sunt in legatura cu realizarea contractului incheiat cu x sunt, in fapt, puse la dispozitia acelor persoane, nefiind in integralitate achizitionate in folosul propriilor operatiuni taxabile.

5. Faptul ca societatea a incheiat contractele (precontractele) de global service pentru instalare fotovoltaica cu x SRL, x SRL si x SRL, nu modifica tratamentul fiscal al achizitiilor analizate potrivit acestui capat de cerere stabilit de organele de inspectie fiscala, iar societatea nu poate avea dreptul amanarii colectarii TVA aferenta achizitiilor de solutii ICT de la x si a bunurilor si serviciilor (accesorii) de la SC x SRL si SC x SRL, cata vreme potrivit contractelor de global service, **SC x SRL** a actionat în numele și în contul clientilor sai, ca mandatar, dar a primit facturi pe numele său, acest fapt transformandu-l în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

Prin urmare, intrucat aceste achizitii sunt puse la dispozitia altor societati, nefiind achizitii efectuate in folosul propriilor operatiuni taxabile ale societatii, contestatara avand obligatia colectarii taxei respective, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata **SC x SRL**, cu privire la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei).

### **3.2 Referitor la TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei):**

In ceea ce priveste componenta sumelor de x lei (x lei + x lei + x lei) si x lei (x lei + x lei), precum si la structura contului 4428 pentru afiliati, potrivit precizarilor

organelor de inspectie fiscala din cuprinsul adresei transmisa prin posta electronica din data de 16.11.2016, rezulta urmatoarele:

1) Referitor la furnizorul x x, fostul x SA

x lei (TVA aferent achizitie gard) inregistrata in contul 4428 se compune din:

a - TVA societati afiliate:

4.667 ml (lungime totala gard).....x lei

2.492 ml (lungime gard aferenta afiliatilor)\*.....x lei

rezulta

TVA (afiliati) = x lei

b - TVA societati neafiliate:

x lei - x lei = x lei.

Se retine ca:

\* societatile afiliate sunt: SC x SRL; SC x x SRL ; SC x SRL

\* societatile neafiliate sunt: SC x SRL si SC x x SRL.

2) Referitor la furnizorul SC x SRL, fosta SC x SRL:

a - TVA societati afiliate:

4.667 ml (lungime totala gard).....x lei

2.492 ml (lungime gard aferenta afiliatilor)\*.....x lei

TVA (afiliati) = x lei

b - TVA societati neafiliate:

x lei - x lei = x lei.

2) Referitor la furnizorul SC x SRL

TVA societati afiliate: – x lei.

**3.2.1 Referitor la TVA in suma de x lei:**

Potrivit dispozitiilor art. 134<sup>2</sup> alin 1 si 6 si art. 146 alin 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015, respectiv potrivit dispozitiilor art 282 alin 6 lit d si art. 299 alin 1 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, rezulta ca persoanele impozabile care opteaza pentru aplicarea sistemului TVA la incasare aplica sistemul respectiv numai pentru operatiuni pentru care locul livrării sau locul prestării se considera a fi în România, dar **nu aplică sistemul respectiv pentru livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului.**

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale de mai sus si avand in vedere considerentele prezentate la pct. 3.1 al prezentei decizii, rezulta ca **SC x SRL** avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei (inregistrata in contul 4428) aferenta livrarilor de bunuri/prestarilor de servicii catre societatile afiliate, respectiv: SC x SRL; SC x x SRL si SC x SRL si de a o inscrie in decontul de TVA, in raport de data emiterii facturilor fiscale, cand a intervenit exigibilitatea TVA.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia societatii cu privire la neacordarea deductibilitatii TVA in suma de 35.775 lei aferenta achizitiilor de la furnizorul SC x SRL, fosta SC x SRL, cata vreme **aceasta nu a facut dovada cu**

**documente ca taxa a devenit exigibila**, conform prevederilor art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza urmatoarele:

**“Art. 145 (1<sup>2</sup>) Dreptul de deducere a TVA** aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3) - (8) este amânat până **în momentul în care taxa** aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate **a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134<sup>2</sup> alin. (6)**. Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6), art. 152<sup>3</sup> alin. (10) sau art. 160.”

Incepand cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile dispozitiile art. 297 alin 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care prevad:

**“Art. 297 (3) Dreptul de deducere a TVA** aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până **în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 282 alin. (6)**. Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6), art. 313 alin. (10) sau art. 331.”

Se retine ca, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 îi revine acesteia**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Drept pentru care, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata **SC x SRL**, cu privire la TVA in suma de x lei.

### **3.2.2. Referitor la TVA in suma de x lei:**

In speta, asa cum a fost prezentat anterior societatea a achizitionat bunuri si servicii de la x Romania, fostul x SA si de la SC x SRL, fosta SC x SRL, pe care le-a pus la dispozitia altor societati (x x SRL si x SRL) cu titlu gratuit, ceea ce, din punct de vedere al TVA, potrivit dispozitiilor art. 129 alin 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si prevederile art. 271 alin 4 lit b din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, constituie operatiune asimilata unei prestari de servicii de plata si pentru care societatea contestatoare trebuia sa colecteze TVA aferenta.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei precontractele incheiate in data de **16.08.2016** cu x SRL si SC x x, in calitate de clienti, depuse in sustinerea contestatiei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. - Astfel cum societatea insasi recunoaste in adresa nr. MBS4/REG/x/**12.08.2016**, prin care si-a exprimat punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala:

*“Cat priveste relatia dintre **SC x SRL** si firmele **SC x SRL** si **SC x x SRL** nu este concretizata intr-un contract de global service, dar exista schimburi de mail-uri, intalniri si discutii in vederea incheierii de contracte de global-service si o posibila preluare a acestor firme de catre **SC x SRL**. Avand in vedere lipsa acestui contract incheiat, pentru serviciile prestate de catre **SC x SRL** acestor 2 firme poate sa fie considerata ca fiind o prestare de servicii efectuata cu plata, servicii prestate cu titlu gratuit pentru uzul altor persoane si ca TVA colectata de organul fiscal in suma de x lei (...).”*

2. - Avand in vedere ca aceste precontracte nu au fost depuse in timpul inspectiei fiscale, fiind incheiate ulterior exprimarii punctului de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale, fiind incheiate cu x SRL si SC x x, in data de **16.08.2016**, nu pot depasi caracterul de documente intocmite pro-causa.

De altfel, **caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane, astfel incat sa depaseasca caracterul "pro causa" al inscrisurilor emanate exclusiv de societatea contestatoare si prezentate in sustinerea cauzei si sa ateste fapte care s-au produs in realitate.**

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor și întrucât argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestației formulata de **SC x SRL**, cu privire la TVA in suma de x lei (x lei + x lei) aferenta achizițiilor de bunuri si servicii de la furnizori interni, efectuate in numele sau, dar puse la dispozitia x x SRL si x SRL cu titlu gratuit.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art. 11, art. 128 alin 1 si 2, art. 129 alin 4, art. 134<sup>2</sup> alin 1 si 6, art. 137 alin 3 lit e), art. 145 alin 1 lit a), art. 146 alin 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015, art. 271 alin 4 lit b, art 282 alin 6 lit d si art. 299 alin 1 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, pct. 6 (3) si (4) si pct. 19 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pana la 31.12.2015, art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

## DECIDE

Respinge contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x emisa de AS4FP, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.