



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### **DECIZIA nr. 36 / X 2014**

**privind soluționarea contestației depusă de .X.-Sediu  
permanent din .X. înregistrată la Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare  
Fiscală sub nr. 907375 / 22.08.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală regională a finanțelor publice .X., Administrația județeană a finanțelor publice .X., prin adresa nr..X./19.08.2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/22.08.2013, cu privire la contestația formulată de .X. cu sediul în .X., cu Sediu permanent în .X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .X./25.06.2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .X./25.06.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** accesorii aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-MS .X./25.06.2013, respectiv data de 02.07.2013, conform confirmării de primire a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Administrația județeană a finanțelor publice .X., respectiv 01.08.2013 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. .X.-Sediul permanent.

**I. .X. .X.-Sediul permanent contestă Decizia de impunere nr.F-MS .X./25.06.2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS .X./25.06.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., precizând următoarele:**

a) organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat în sarcina sediului permanent, pentru perioada 20.09.2010-20.04.2011, TVA suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente, pentru lucrările realizate de .X. Ungaria (fosta .X.) către beneficiarul SC .X..X..

Astfel, referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia lucrările executate ce fac obiectul contractului nr..X./2010, reprezintă în fapt, prestări de servicii ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil, astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor, operațiuni pentru care locul prestării se consideră a fi în România, societatea citează prevederile art.133 alin.(2) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.14 alin.(2) din Normele metodologice date în aplicarea art.133 alin.(4) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare și susține că aceasta este netemeinică din următoarele motive:

- serviciile prestate de către .X. Ungaria nu reprezintă în totalitate servicii legate de bunuri imobile, așa cum organele de inspecție fiscală au generalizat, chiar dacă cunoșteau situația detaliată a facturilor și a devizului general al lucrărilor;

- valoarea principală a lucrărilor este dată de montarea „cazanului .X.” care reprezintă un echipament industrial care nu poate fi încadrat ca fiind un bun imobil, deoarece tehnic vorbind acesta poate fi detașat fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși, potrivit prevederilor pct.14 alin.(2) lit.k) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel că fiind un utilaj demontabil, nu îndeplinește condiția de a fi recunoscut ca și bun imobil.

- în concluzie, lucrările executate în calitate de antreprenor de către .X.Ungaria se pot împărți după natura lor în 2 categorii:

- servicii care nu au legătură cu un bun imobil reprezentând lucrări de instalare și montaj a centralei termice formată din cazanul .X., care pot fi demontat fără să deterioreze spațiul imobil unde s-a instalat;

- servicii care au legătură cu un bun imobil reprezentând lucrări de montare a rețelei de conducte pentru distribuirea agentului termic, precum și construcția depozitului de lemne, care nu pot fi demontate fără să deterioreze bunurile imobile în care s-au încorporat și pentru care s-au obținut autorizații de construire.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia potrivit art.130<sup>1</sup> alin.(2) coroborat cu art.128 alin.(10) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este asimilată unei achiziții intracomunitare cu plată utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii a unor bunuri transportate sau expediate de aceasta sau de altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta în scopul desfășurării activității economice proprii. Astfel, referitor la transportul bunurilor (din Austria și Ungaria) în România, bunuri încorporate într-un bun imobil în România, această operațiune reprezintă un transfer asimilat livrării intracomunitare potrivit prevederilor art.128 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea din Ungaria realizează o achiziție intracomunitară, .X. .X.-Sediul permanent citează prevederile art.128 alin.(10), alin.(11) și alin.(12) lit.a), lit.b) și lit.g) și art.130<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.a) și pct.9 alin.(2) din Normele metodologice date în aplicarea art.130<sup>1</sup> din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare și consideră constatarea organelor de inspecție fiscală ca fiind netemeinică din următoarele motive:

- transferul unor bunuri în România pentru a fi asimilat unei achiziții intracomunitare, conform regulii generale de la art.128 alin.(10) din Codul fiscal, se analizează pentru început dacă transferul respectiv nu se încadrează la excepția de la art.128 alin.(12), adică dacă transportul bunurilor nu reprezintă, în fapt, un nontransfer, și doar dacă nu este un nontransfer se asimilează unei achiziții intracomunitare;

- verificarea excepțiilor presupune verificarea condițiilor pe care le îndeplinesc nontransferurile, iar în cazul societății bunurile

transportate reprezintă nontransferuri, deoarece îndeplinesc oricare dintre cele două condiții descrise mai jos, respectiv:

- având în vedere că obiectul contractului era realizarea unor lucrări privind crearea unui „*sistem complex de încălzire cu biomasă și sisteme tehnologice aferente*”, precum și faptul că din devizul lucrărilor a rezultat că bunurile transportate din Austria și Ungaria au legătură cu montarea „cazanului .X.”, rezultă că este o situație fidelă a celei reglementate de excepția de la art.128 alin.(12) lit.b), respectiv de o livrare „*cu instalare sau asamblare*”, fapt pentru care operațiunile efectuate de .X.Ungaria reprezintă nontransferuri și nu achiziții intracomunitare;

- întrucât lucrările contractate reprezintă prestări servicii, rezultă că bunurile transportate au fost utilizate în România pentru realizarea prestărilor de servicii, încadrându-se astfel în excepția de la art.128 alin.(12) lit.g) fiind un nontransfer efectuat „*în scopul prestării de servicii în statul membru de destinație*”. Astfel, din acest punct de vedere, transportul bunurilor în cazul în speță reprezintă tot un nontransfer și nu o achiziție intracomunitară.

- condiția de a asimila un transfer de bunuri, dintr-un stat membru în România, ca fiind o achiziție intracomunitară este ca prin similitudinea „*în oglindă*”, „*transferul bunurilor din România într-un alt stat membru*” să reprezinte „*un transfer de bunuri*”. Drept urmare, pentru a fi recunoscute operațiunile ca și achiziții intracomunitare, ar fi trebuit ca și în celălalt stat membru (Ungaria sau Austria) să se fi realizat o livrare intracomunitară în România, fapt ce este contrazis de facturile emise de către furnizorii de bunuri, care au fost completate la cumpărător cu datele .X.X. și codul de identificare HU .X., rezultând astfel că aceste operațiuni nu au fost recunoscute „*în oglindă*” ca fiind livrări efectuate în România, iar pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală nu trebuia să asimileze transportul bunurilor ca fiind achiziții intracomunitare.

Societatea menționează că în susținerea celor de mai sus, sunt constatările organelor de control din Ungaria care, urmare a inspecției fiscale efectuate la .X. (fosta .X.), la solicitarea organelor fiscale din România, au concluzionat că societatea ungară a efectuat lucrări de construcții montaj, că acestea au fost evidențiate corect ca și prestări servicii, iar facturile emise către SC .X.SRL sunt corecte și nu au constatat existența unor livrări intracomunitare în România.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora:

- în conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) din Codul fiscal, persoana obligată la plata TVA pentru aceste servicii este

prestatorul, și prin urmare pentru bunurile aduse din alte state membre în vederea încorporării în lucrările de construcții-montaj realizate în România, .X. Ungaria avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România pentru aceste achiziții intracomunitare asimilate,

- potrivit prevederilor art.150 alin.(6) din Codul fiscal, persoana obligată la plata TVA ar fi fost beneficiarul dacă prestatorul nu ar fi înregistrat în scopuri de TVA în România, iar cum prestatorul avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România (pentru transferul asimilat menționat mai sus), se constată că nu se pot aplica prevederile art.150 alin.(6) din Codul fiscal, societatea consideră că acestea nu sunt temeinic încadrate din următoarele motive:

- regula generală prevăzută la art.150 alin.(1) din Codul fiscal s-ar aplica în cazul în care .X.Ungaria ar fi efectuat fie o livrare, fie o prestare de servicii, în România și dacă operațiunea nu s-ar fi încadrat în vreuna din excepțiile de la alin.(2)-(6) a aceluiași articol;

- art.150 alin.(1) din Codul fiscal obligă o persoană la plata TVA dacă este o persoană impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii și nu dacă efectuează o achiziție intracomunitară așa cum au interpretat organele de inspecție fiscală;

- organele de inspecție fiscală au aplicat cazului în speță doar regula generală, reglementată de art.150 alin.(1) din Codul fiscal, considerând că excepția de la alin.(6) nu se aplică având în vedere faptul că .X.Ungaria a efectuat presupusele „achiziții intracomunitare”, chiar dacă alin.(1) a art.150 obligă aplicarea principiului fiscal conform căruia excepțiile primează regulei generale, dar în cazul în speță organele de inspecție fiscală au aplicat doar prima teză a acestui alineat, stabilind după un raționament propriu că nu se aplică excepțiile, fără a justifica legal excluderea excepțiilor în favoarea regulei generale;

- societatea susține că situația concretă a cazului în speță este reglementată fidel de alin.(6) a art.150 din Codul fiscal, respectiv pentru toate prestările de servicii prevăzute la art.133 dacă beneficiarul este persoană impozabilă înregistrată în România ca și plătitor de TVA, atunci aceasta devine persoana obligată la plată și nu prestatorul, așa cum se prevede la alin.(1) a art.150, ca regulă generală;

- faptul că livrările au fost de natura celor legate de bunuri imobile, pentru care locul prestării ar fi fost în România, avea importanță dacă societatea ungară se înregistra ca și plătitor de TVA în România, deoarece avea dreptul să-și deducă TVA pentru achizițiile efectuate în România, dar și obligația colectării TVA pentru aceste servicii. Dar având în vedere că societatea ungară nu a efectuat achiziții din România, nu a fost interesată să se înregistreze ca și plătitor de TVA, uzând de excepția de la alin.(6) a art.150 din Codul fiscal, beneficiarul

lucrărilor fiind obligat la plata TVA, chiar și pentru servicii legate de bunuri imobile.

În concluzie, societatea susține că interpretarea organelor de inspecție fiscală conform căreia societatea .X.a efectuat achiziții intracomunitare care le-a încorporat în prestări de servicii este o „interpretare personală”, interpretarea corectă fiind următoarea: societatea ungară a prestat servicii pe teritoriul României, chiar și de natura celor legate de bunuri imobile situate în România, dar urmare faptului că beneficiarul lucrărilor, SC .X.SRL .X., este o persoană impozabilă plătitoare de TVA în România, rezultă că acest caz se încadrează în excepția de la alin.(6) a art.150 din Codul fiscal, și prin urmare .X.a procedat corect când a facturat fără TVA utilizând codul său de identificare fiscală din Ungaria.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora la data de 16.12.2010, .X. Ungaria a înregistrat în România sediul permanent și s-a înregistrat și în scopuri de TVA cu codul RO .X., iar atât factura emisă înainte de înregistrarea în scopuri de TVA în România (factura nr..X./03.12.2010), cât și facturile emise după înregistrare (facturile nr..X./21.12.2010 și nr..X./24.04.2011) au fost emise pe codul fiscal atribuit de autoritățile fiscale din Ungaria și în consecință nu a colectat TVA în România, societatea consideră că aceste constatări nu sunt temeinic încadrate din următoarele motive:

- sediul permanent nu a fost implicat direct în desfășurarea activităților privind lucrările care fac obiectul inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.05.2013. Toată activitatea a fost prestată sau intermediată de firma .X.Ungaria, cu resursele sale proprii financiare, umane și tehnice din Ungaria. Sediul permanent nu a avut și nici nu are resurse tehnice și/sau umane, sediul permanent fiind utilizat numai în scopuri administrative-suport, neparticipând la realizarea prestărilor de servicii, astfel că pentru operațiunile în cauză nu putea fi obligat sediul permanent la plata TVA;

- sediul permanent nu are nicio responsabilitate privind derularea contractului încheiat între SC .X.SRL și .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X., neavând nicio obligație contractuală de garanție post-vânzare.

b) societatea consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat în sarcina sediului permanent TVA suplimentară în sumă de .X.lei și accesorii aferente pentru bunurile reprezentând X contoare care au fost considerate de .X. .X.-Sediul permanent ca fiind stocuri degradate.

Societatea susține că a achiziționat de la SC .X. SA, în baza facturii nr..X./29.12.2010 bunuri în valoare de .X.lei, pentru care și-a

exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei. Descrierea bunurilor este prezentată în Anexele nr.1 și nr.2 la contractul nr..X./17.12.2010, din care cele aferente Anexei 1 sunt în valoare de .X.lei (TVA în sumă de .X.lei), iar cele aferente anexei nr.2 în valoare de .X.lei (TVA în sumă de .X.lei).

Cele două anexe cuprind două categorii de bunuri: cele din Anexa nr.1 reprezintă bunuri care existau faptic la sediul SC .X. SA și au fost preluate de către cumpărător putând fi recepționate faptic, iar cele din Anexa nr.2 reprezintă bunurile care existau evidențiate în patrimoniul SC .X. SA, dar faptic, erau montate la utilizatori în locuințele proprietate personală a consumatorilor de energie termică, neputând fi recepționate la data cumpărării. Vânzarea bunurilor din Anexa nr.1 a fost condiționată de vânzarea bunurilor din Anexa nr.2, fiind vândute la pachet de către SC .X. SA.

Bunurile cuprinse în Anexa nr.1 au fost vândute în baza contractului de vânzare-cumpărare din data de 31.12.2010 către firma .X.Ungaria la valoarea de .X.lei la care se adaugă TVA în sumă de .X.lei, rezultând astfel, prin această tranzacție, un profit în sumă de .X.lei și TVA de plată în sumă de .X.lei.

Bunurile din Anexa nr.2, fiind deja montate la data tranzacției, la mulți beneficiari în apartamente din X.X., distribuite dispersat prin tot orașul, a fost practic imposibil de recuperat într-o stare tehnică re folosibilă:

- fie ca urmare a faptului că acestea erau montate în apartamente care erau proprietate privată, astfel că utilizatorii nu au permis accesul în vederea recuperării lor, acesta este cazul a 159 bucăți de contoare,

- fie demontarea lor, în cazul utilizatorilor care au permis accesul în apartamente, afecta grav starea tehnică a acestora, astfel că necesita costuri mari de reparații neputând fi folosite, eventual doar pentru piese de schimb, acesta este cazul a X bucăți de contoare.

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea a sistat operațiunile de recuperare a acestora, costurile fiind mari ca timp și resurse financiare pentru a le recupera și practic, acestea nu mai puteau fi folosite ca urmare a stării lor de uzură. Totodată, s-a considerat că prin vânzarea bunurilor din Anexa nr.1, societatea a recuperat și valoarea bunurilor din Anexa nr.2, chiar dacă faptic, acestea nu au fost livrate. Prin urmare, societatea consideră că nu a prejudiciat bugetul statului prin derularea acestor tranzacții.

Prin adresa nr.X/15.10.2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/17.10.2013, societatea

menționează că în perioada 13.12.2012-07.09.2013, s-a aflat în procedura de insolvență, precum și faptul că în această perioadă, membrilor consiliului de administrație nu li s-a ridicat dreptul de administrare, aceștia fiind îndreptățiți să reprezinte societatea inclusiv pe perioada procedurii de insolvență și nici administratorul judiciar nu a fost desemnat ca reprezentant al societății, astfel că acesta nu a fost îndreptățit să reprezinte societatea.

**II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., au efectuat o inspecție fiscală la .X. .X. - Sediul permanent care a cuprins perioada 20.09.2010-31.03.2013, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .X./25.06.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MS .X./25.06.2012, contestată.**

1) *În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de .X.lei:*

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza contractului de concesiune încheiat la data de 13.09.2010 între Primăria Municipiului .X. și SC .X. Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X., acesta din urmă a avut obligația realizării anumitor investiții legate de sistemul de termoficare al orașului, pentru care au fost eliberate următoarele autorizații:

- Autorizația de construire nr..X./22.09.2010 pentru „Realizare rețele exterioare de încălzire și branșare la rețele interioare de încălzire cartier Bucin, Municipiul .X.”,

- Autorizația de construire nr.X/16.11.2010 pentru „Construire două depozite pentru lemne cu fundație din beton, cu pereți din lemn, șarpantă din lemn, învelitoare din tablă”.

Pentru executarea lucrărilor de mai sus, la data de 20.09.2010, între SC .X. Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X., în calitate de beneficiar și SC .X.SRL .X., în calitate de antreprenor, a fost încheiat contractul de antrepriză generală nr.617, în vederea executării unor lucrări de construcții-montaj și instalare cu privire la capacitățile de producție de agent termic ale beneficiarului. Valoarea inițială a acestui contract a fost de .X.euro, care ulterior, prin două modificări ale contractului a fost majorată la .X.euro (modificarea nr.1 la contractul de antreprenoriat nr..X./2010), respectiv la .X. euro (modificarea nr.2 la contractul de antreprenoriat nr..X./2010).



Furnizorul SC .X.SRL .X. a încheiat un alt contract de antrepriză cu .X. Ungaria (actuala .X. Ungaria) înregistrat sub nr..X./20.09.2010, în calitate de antreprenor, contract al cărui obiect îl reprezintă: realizarea *“conținutului tehnic și planului de executare a lucrării stabilit în Anexa nr.1”*, respectiv:

- livrarea, punerea în funcțiune a cazanului .X.;
- lucrări mecanice exterioare la centrala termică;
- executarea mecanismului centralei termice;
- formarea structuri ușoare; deschidere/închidere acoperiș centrală; executare aerisiri automate; construcția circuitului hornului centralei; extinderea construcțiilor .X.;
- livrarea conductelor Isoplus;
- realizarea comenzii tehnice a centralei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în contractul de mai sus, se stipulează și faptul că *“antreprenorul își organizează activitatea, supraveghează lucrările și celelalte servicii necesare finalizării la termen a lucrărilor... Pe șantier va asigura reprezentanța tehnică sistematică în perioada efectuării lucrărilor la fața locului.”*

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 16.12.2010, .X.Ungaria a înregistrat în România .X.–Regionalis .X.–Sediul permanent (actuala .X. - Sediul permanent), cu sediul în localitatea .X. și s-a înregistrat și în scopuri de TVA, cu codul RO.X., valabil de la data de 16.12.2010.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului nr..X./20.09.2010, .X.Ungaria a emis următoarele documente:

- factura nr..X./03.12.2010 în valoare de .X.euro (.X.lei);
- factura nr..X./21.12.2010 în valoare de .X. euro (.X.lei) și
- factura nr..X./20.04.2011 în valoare de .X.euro (.X.lei), reprezentând ultima tranșă de facturat din contract, valoarea totală a contractului fiind de .X.euro.

Contravaloarea prestărilor achiziționate de către SC .X.SRL .X. au fost refacturate la aceeași valoare (.X.euro) către SC .X. Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X. cu următoarele facturi:

- factura nr..X./07.12.2010 în valoare de .X.lei (.X.euro) + TVA;
- factura nr..X./06.01.2011 în valoare de .X.lei (.X. euro) + TVA și

- factura nr..X./04.05.2011 în valoare de .X.lei (.X.euro).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X.SRL .X. a executat efectiv cu materialele sale, rețeaua de termoficare, pentru care deține situații de lucrări în valoare de .X.euro fără TVA, această sumă regăsindu-se în factura nr..X./07.12.2010 în valoare de .X.lei fără TVA și în factura nr..X./07.12.2010 în valoare de .X.lei fără TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. euro reprezentând valoarea finală a contractului nr..X./2010 este compusă din:

- suma de .X.euro reprezentând valoarea lucrărilor efectuate de .X..X.;

- suma de .X.euro reprezentând valoarea lucrărilor prestate de SC .X.SRL.

Din documentația transmisă organelor de inspecție fiscală cu ocazia inspecției fiscale aflate în derulare la SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X. (fosta SC .X. Centrul de Dezvoltare Regională SRL), și din informațiile obținute de la autoritățile fiscale din Ungaria în legătură cu .X.Ungaria (actuala .X.), organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările executate ce fac obiectul contractului nr..X./2010, reprezintă în fapt prestări de servicii ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor, operațiuni pentru care locul prestării de servicii se consideră a fi în România, conform art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

- în derularea contractului nr..X./20.09.2010 încheiat cu SC .X.SRL, firma din Ungaria a procurat bunuri mobile de la diverși furnizori (.X.Ungaria). Potrivit avizelor prezentate de administratorul SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X., bunurile în cauză au fost transportate în România la sediul beneficiarului final (SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X.), fiind incluse în obiectivul general realizat;

- din răspunsul primit de la autoritățile fiscale din Ungaria reiese faptul că societatea maghiară a prestat servicii de construcții (sistem complex de încălzire cu biomasă și sisteme tehnologice aferente) companiei SC .X.SRL pentru care a folosit diverse servicii oferite de subcontractanți din Ungaria. Angajați ai companiei maghiare au controlat la fața locului desfășurarea lucrărilor de construcții.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) din actul normativ menționat mai sus, persoana obligată la plata TVA pentru aceste prestări de servicii este prestatorul;

- referitor la transportul bunurilor (din Austria și Ungaria) în România, bunuri incorporate într-un bun imobil din România, această operațiune reprezintă un transfer asimilat livrării intracomunitare potrivit prevederilor art.130<sup>1</sup> alin.(2) coroborat cu art.128 alin.(10) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea din Ungaria realizează o achiziție intracomunitară asimilată în România;

- pentru bunurile aduse din alte state membre în vederea încorporării în lucrările de construcții-montaj realizate în România, .X.Ungaria avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România pentru aceste achiziții intracomunitare asimilate, conform art.153 alin.(5) lit.a) din același act normativ;

- întrucât prestatorul avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România, nu se mai pot aplica prevederile art.150 alin.(6) din Codul fiscal, potrivit cărora persoana obligată la plata TVA ar fi fost beneficiarul dacă prestatorul nu ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA în România.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că atât factura emisă înainte de înregistrare în scopuri de TVA în România, cât și facturile emise după, au fost întocmite cu codul fiscal atribuit de autoritățile fiscale din Ungaria, în consecință, prestatorul nu a colectat TVA în România.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X.lei, în conformitate cu prevederile art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X.lei.

*2) În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de .X.lei:*

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2010, .X. .X.-Sediul permanent și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei înscrisă în factura nr..X./29.12.2010 în valoare de .X.lei reprezentând contravaloarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA, conform Anexei nr.1 și nr.2 la contractul nr..X./17.12.2010.

Bunurile cuprinse în Anexa nr.1, în valoare de .X.lei au fost vândute, în baza contractului de vânzare-cumpărare din data de 31.12.2010, către firma .X.Ungaria.

Deși doar bunurile din Anexa nr.1 au fost vândute, societatea a înregistrat descărcarea din gestiune atât a bunurilor din Anexa nr.1, cât și a celor din Anexa nr.2, la valoarea totală de .X.lei.

Din Procesul verbal din data 25.02.2011, încheiat între SC .X. SA și SC .X. .X. .X. SA (unitatea care a preluat bunurile conform Convenției din data de 30.12.2010) cu ocazia predării echipamentelor de măsurare, organele de inspecție fiscală au constatat că „*un număr de X contoare au fost demontate și predate către magazie, iar un număr de X de contoare nu au putut fi demontate deoarece locatarii nu au permis accesul instalatorilor angajați ai SC .X. .X. .X. SA în vederea demontării acestora. Echipamentele de măsurare a energiei termice sunt neutilizate din iunie 2010 și nu mai sunt în stare de funcționare, locația lor este identificată în blocurile în care furnizează energiei termice în sistem centralizat s-a sistat în anul 2010.*”

În ceea ce privește contoarele de energie termică demontate, în număr de X bucăți, prin Procesul verbal de constatare încheiat la data de 05.07.2011, s-a constatat că acestea nu mai sunt în stare de funcționare, ele fiind casate.

Cele X de contoare care nu au putut fi demontate sunt cuprinse în Anexa la Procesul verbal încheiat cu ocazia predării echipamentelor de măsurare, acestea având o valoare de achiziție de .X.lei, pentru care s-a dedus TVA în sumă de .X.lei.

Întrucât nu au fost îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute la pct.6 alin.(11) al Titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru ca bunurile de natura stocurilor degradate reprezentând 159 de contoare, să nu constituie livrare de bunuri cu plată, în sensul art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unitatea verificată nefăcând dovada cu documente că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective și nici dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X.lei, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Codul fiscal, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X.lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1). Referitor suma totală de .X.lei, reprezentând:**

- .X.lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X.lei accesorii aferente TVA,

**Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării TVA pentru lucrările executate ce fac obiectul contractului nr..**

**În fapt**, în data de 20.09.2010, societatea contestatară, în calitate de antreprenor, a încheiat contractul de antrepriză nr..

- livrarea, punerea în funcțiune a cazanului .X.;
- lucrări mecanice exterioare la centrala termică;
- executarea mecanismului centralei termice;
- formarea structuri ușoare; deschidere/închidere acoperiș centrală; executare aerisiri automate; construcția circuitului hornului centralei; extinderea construcțiilor .X.;
- livrarea conductelor Isoplus;
- realizarea comenzii tehnice a centralei.

Totodată, la data de 16.12.2010, societatea .X.–Regionalis .X. din Ungaria (actuala .X. Ungaria) a înregistrat în România .X.–Regionalis .X.–Sediu permanent (actuala .X.–Sediu permanent), cu sediul în localitatea .X. și s-a înregistrat și în scopuri de TVA, cu codul RO.X..

Pentru prestările de servicii mai sus menționate, societatea contestatară a emis facturi către SC .X.SRL, pe codul fiscal atribuit de autoritățile fiscale din Ungaria, fără să colecteze TVA în România, întrucât a considerat că persoana obligată la plata TVA este SC .X.SRL, persoană impozabilă din România înregistrată în scopuri de TVA.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările executate ce fac obiectul contractului menționat

mai sus, reprezintă în fapt prestări de servicii efectuate în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor, operațiuni pentru care locul prestării de servicii se consideră a fi în România, conform art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina .X. .X.-Sediu permanent, TVA colectată suplimentar în sumă de .X.lei, în conformitate cu prevederile art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X.lei.

**În drept**, art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 10.09.2010, perioadă incidentă operațiunilor, prevede:

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

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

Potrivit normelor metodologice de aplicare a art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, de la pct.14 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea*

*acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor;[...]"*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile.

De asemenea, se reține că serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele și operațiuni precum: lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că în derularea contractului nr..X./2010 încheiat cu SC .X.SRL, .X. Ungaria a procurat bunuri mobile (cazan, țevi și materiale de construcții) de la diverși furnizori (.X.Ungaria), iar potrivit avizelor (.X. sau .X.) prezentate de SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X., bunurile în cauză au fost transportate în România la sediul beneficiarului final, SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL din localitatea .X., fiind incluse în obiectivul general realizat.

Totodată, din analiza adresei nr..X./14.05.2013, emisă de Direcția generală a finanțelor publice Harghita, Activitatea de inspecție fiscală, urmare a inspecției fiscale aflate în derulare la SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X. (fosta .X. Centrul de Dezvoltare Regională SRL) și a controlului încrucișat efectuat la SC .X.SRL .X., adresă anexată în copie la dosarul cauzei, se reține:

*„Echipa de inspecție fiscală în urma investigațiilor fiscale efectuate a constatat că în cauză este vorba de o tranzacție de prestări servicii de instalare de bunuri mobile, care prin destinația lor devin imobile, cu locul operațiunii în România și în consecință .X. Ungaria - CUI HU .X. avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România înaintea efectuării transferurilor de bunuri (operațiune*

*asimilată achiziției intracomunitare de bunuri) și în consecință să emită facturile pentru această tranzacție cu TVA.”*

Pentru bunurile transportate din alte state membre în România, la beneficiarul final, SC .X.SRL din .X., pentru a fi încorporate în lucrările de construcții-montaj realizate în România, societatea avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru aceste achiziții intracomunitare asimilate, având în vedere următoarele prevederi legale:

- art.130<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(2) Sunt asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată următoarele:*

*a) utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii, a unor bunuri transportate sau expediate de aceasta sau de altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta, în scopul desfășurării activității economice proprii, dacă transportul sau expedierea acestor bunuri, în cazul în care ar fi fost efectuat din România în alt stat membru, ar fi fost tratat ca transfer de bunuri în alt stat membru, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(10) și (11);”;*

- art.128 alin.(10) și alin.(11) din același act normativ, care stipulează:

*“(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alin.(12).*

*(11) Transferul prevăzut la alin.(10) reprezintă expedierea sau transportul oricăror bunuri mobile corporale din România către alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității sale economice.”;*

- pct.6 alin.(16) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“(16) În sensul art.128 alin.(10) din Codul fiscal, transferul este o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare cu plată de bunuri, fiind obligatoriu să fie respectate toate condițiile și regulile aferente livrărilor intracomunitare, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxă. Caracteristic acestei operațiuni este faptul că în momentul*



*expedierii bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru, acestea nu fac obiectul unei livrări în sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal și pe cale de consecință, aceeași persoană impozabilă care declară transferul în statul membru unde începe transportul bunurilor va declara și achiziția intracomunitară asimilată în statul membru în care aceasta are loc. Exemple de transferuri: transportul în alt stat membru de bunuri importate în România, efectuat de persoana care a realizat importul, în lipsa unei tranzacții în momentul expedierii, transportul/expedierea de bunuri mobile corporale din România în alt stat membru în vederea constituirii unui stoc care urmează a fi vândut în respectivul stat membru, transportul de bunuri în alt stat membru în vederea încorporării într-un bun imobil în respectivul stat membru de către persoana impozabilă, precum și alte operațiuni care inițial au constituit nontransferuri, dar ulterior au devenit transferuri.”*

Potrivit art.153 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“(5) Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:*

- a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art.151; sau*
- b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că persoana impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art.151 din Codul fiscal va solicita înregistrarea în scopuri de TVA înainte de realizarea operațiunilor.

Potrivit art.151 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 10.09.2010:

*“Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare*

- (1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.*

*(2) Atunci când persoana obligată la plata taxei pentru achiziția intracomunitară, conform alin.(1), este:*

*a) o persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, respectiva persoană poate, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei;*

*b) o persoană impozabilă care nu este stabilită în Comunitate, respectiva persoană este obligată, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei.”,*

iar în conformitate cu prevederile art.153 alin(5) lit.a) din același act normativ menționat mai sus:

*“(5) Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:*

*a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 151;“*

Totodată se reține că potrivit prevederilor pct.66 alin.(13) din Titlul VI al H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(13) În situația în care art.153 prevede că persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA anticipat, respectiv înainte de realizarea unei operațiuni, dar această obligație este îndeplinită ulterior, organele fiscale vor înregistra persoana respectivă atunci când aceasta solicită înregistrarea, dacă între timp nu a fost înregistrată din oficiu. Pentru neînregistrarea anticipată prevăzută de lege, organele fiscale vor stabili consecințele acesteia în conformitate cu prevederile prezentului titlu, precum și ale Codului de procedură fiscală.”*

De asemenea, pct.66 alin.(6) din același act normativ prevede:

*“(6) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României și nu este stabilită prin sediul/sedii fixe în România este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru operațiunile prevăzute la art.153 alin.(4) și (5) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor prevăzute la art.153 alin.(4) din Codul fiscal, organul fiscal competent nu va înregistra în scopuri de TVA persoana*

*impozabilă nestabilă în România dacă urmează să realizeze în România numai operațiuni pentru care potrivit prevederilor art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal beneficiarul este persoana obligată la plata TVA. În scopul înregistrării persoana impozabilă nestabilă în România trebuie să furnizeze o declarație pe propria răspundere organului fiscal competent în care să menționeze că va realiza în România operațiuni taxabile pentru care este persoana obligată la plata taxei conform art.150 alin.(1) din Codul fiscal și/sau că urmează să desfășoare operațiuni scutite cu drept de deducere, cu excepția serviciilor de transport și a serviciilor auxiliare acestora, scutite în temeiul art.143 alin.(1) lit.c) - f), h) - m), art.144 alin.(1) lit.c) și art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal pentru care înregistrarea este opțională. Pe lângă declarația pe propria răspundere vor fi prezentate contractele sau comenzile din care rezultă aceste informații. În cazul în care persoana impozabilă nestabilă în România solicită înregistrarea conform art.153 alin.(5) din Codul fiscal, va trebui să prezinte contractele/comenzile în baza cărora urmează să efectueze livrări și/sau achiziții intracomunitare care au loc în România.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că persoana impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art.151 din Codul fiscal va solicita înregistrarea în scopuri de TVA înainte de realizarea operațiunilor.

Întrucât la data de 16.12.2010, societatea .X.–Regionalis .X. din Ungaria (actuala .X. Ungaria) a înregistrat în România .X.–Regionalis .X.–Sediu permanent (actuala .X.–Sediu permanent), cu sediul în localitatea .X. și s-a înregistrat și în scopuri de TVA, cu codul RO.X., valabil începând cu data de 16.12.2010, sediul permanent este responsabil pentru toate obligațiile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia valoarea principală a lucrărilor este dată de montarea „cazanului .X.” care reprezintă un echipament industrial care nu poate fi încadrat ca fiind un bun imobil, deoarece tehnic vorbind acesta poate fi detașat fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât societatea nu prezintă documente și/sau înscrisuri din care să rezulte cele susținute.

Totodată, se reține că obiectul contractului nr..X./20.09.2010 încheiat între SC .X.SRL, în calitate de beneficiar și .X.Ungaria, în calitate de antreprenor, nu delimitează valoric aceste servicii după natura lor (pe fiecare lucrare menționată în conținutul tehnic stabilit în Anexa nr.1 la contract). Astfel, la contract este atașată o situație întocmită de .X.Ungaria în valoare totală de .X.Euro, care cuprinde:

- „total materiale” în sumă de .X.Euro;
- „clădire” în sumă de .X.Euro;
- „manoperă” în sumă de .X.Euro;
- „transport” în sumă de .X.Euro;
- „proiect” în sumă de .X.Euro;
- „manipulare” în sumă de .X.Euro,

fără a se putea distinge, din sumele sus-menționate, care sunt aferente lucrărilor de instalare și montaj a centralei termice, respectiv aferente lucrărilor de montare a rețelei de conducte, precum și a construcției a două depozite de lemne.

Astfel, se reține că toate lucrările menționate mai sus au fost încorporate în investiția legată de sistemul de termoficare al orașului .X. devenind astfel bunuri imobile prin destinație.

De asemenea, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că pe facturile emise de .X.Ungaria, în baza contractului nr..X./20.09.2010 către SC .X.SRL, puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală, respectiv factura nr..X./03.12.2010 (reprezentând livrare materiale) în valoare de .X.Euro (.X.lei) și factura nr..X./21.12.2010 (reprezentând sistem pornire) în valoare de .X. Euro), nu sunt defalcate sumele după natura lucrărilor în care vor fi încorporate materialele și serviciile prestate.

Mai mult, potrivit art.538 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Bunurile care rămân sau devin imobile*

*(1) Rămân bunuri imobile materialele separate în mod provizoriu de un imobil, pentru a fi din nou întrebuințate, atât timp cât sunt păstrate în aceeași formă, precum și părțile integrante ale unui imobil care sunt temporar detașate de acesta, dacă sunt destinate spre a fi reintegrate.*

*(2) Materialele aduse pentru a fi întrebuințate în locul celor vechi devin bunuri imobile din momentul în care au dobândit această destinație.”*

Prin urmare, se reține că bunurile imobile prin destinație sunt, prin natura lor, lucruri mobile, dată fiind destinația lor, stabilită de proprietar, legea le consideră imobile.

Astfel, obiectele pe care proprietarul le afectează unui bun imobil, fiind necesare pentru folosirea acestuia reprezintă bunuri imobile prin destinație.

De asemenea, practica judiciară apreciază ca fiind bunuri imobile prin destinație instalațiile sanitare de utilități.

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că autorizațiile de construire eliberate de Municipiul .X., procesele verbale de recepție lucrări nr.X/10.05.2011, nr.X/06.10.2011, nr.X/13.10.2011, nr.X/13.10.2011 și nr.X/20.12.2010, lucrările de construcții-montaj aferente obiectivului „Modernizare Sisteme de Alimentare Centralizată Energie Termică (SACET) în mun..X.”, se referă la:

- modernizarea centralei termice pe biomasă în mun. .X. (include cazan biomasa .X. cu instalația de deservire aferentă);
- modernizarea de rețele exterioare de încălzire și branșare la rețelele de încălzire cartier X, mun. .X.;
- realizarea de rețele exterioare de încălzire și branșare la rețelele interioare de încălzire cartier X, mun. .X.;
- construirea a două depozite pentru biomasă (lemne) pe teren situat în mun. .X..

Prin urmare, datorită complexității și varietății lucrărilor derulate de antreprenorul din Ungaria, în ceea ce privește prestările de servicii direct legate de livrarea de bunuri cu instalare, acestea reprezintă servicii accesorii operațiunii principale, respectiv executarea unor lucrări de construcții-montaj și instalare cu privire la capacitățile de producție de agent termic ale orașului .X., și urmează regimul fiscal aplicabil acesteia.

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-349/96 (Card Protection Plan), conform căreia în scopul aplicării TVA, dacă o prestare de servicii cuprinde mai multe elemente, aceasta trebuie interpretată ca o singură prestare sau ca două sau mai multe prestări distincte, pentru care regimul TVA trebuie stabilit separat. Astfel, trebuie avut în vedere în primul rând, faptul că potrivit art.2 (1) din Directiva a 6-a, fiecare prestare de servicii trebuie în mod normal să fie tratată distinct și

independent, și în al doilea rând, că o prestare care cuprinde un singur serviciu din punct de vedere economic, nu trebuie să fie împărțită artificial, pentru a nu distorsiona funcționarea sistemului taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, Curtea a decis că este vorba de o singură prestare în cazul în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând un serviciu principal, în timp ce unul sau mai multe elemente trebuie considerate prin contrast, servicii accesorii care beneficiază de același regim fiscal ca serviciul principal. Prin urmare, un serviciu va fi considerat accesoriu serviciului principal, dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în mai mare măsură de serviciul principal.

Față de cele de mai sus, se reține că legislația fiscală introduce concepte de cod civil, respectiv acelea de „bun imobil prin natura sa” și „bun imobil prin destinația sa”. Astfel, potrivit Codului civil, în categoria imobilelor prin destinație sunt incluse obiectele pe care proprietarul le afectează unui bun imobil prin natura lui (teren sau clădire), fiind necesare pentru folosirea sau exploatarea acestuia.

Astfel, se reține că unitatea de producție (clădirea în sine), precum și toate echipamentele și utilajele industriale care funcționează într-o unitate de producție reprezintă bunuri imobile, în accepțiunea Codului Civil. În speță, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din Procesul verbal de recepție provizorie din data de 28.12.2010 și Anexei nr.1 la Procesul Verbal, se reține că montarea cazanului .X. face parte din lucrările de modernizare a centralei termice pe biomasă din Mun. .X., respectiv face parte din obiectivul *„Modernizare Sisteme de Alimentare Centralizată Energie Termică (SACET) în Mun. .X..”*

Prin urmare, construcția, respectiv modernizarea unității de producție (centrala termică pe biomasă) și dotarea acesteia cu echipamente necesare exploatării (cazan biomasă .X. cu instalația de deservire aferentă) se consideră ca formând o tranzacție unică în sensul taxei pe valoarea adăugată și care, în ansamblu, nu are ca obiect livrarea materialelor și echipamentelor, respectiv montajul și instalarea acestora, ci realizarea unei unități de producție.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *„bunurile transportate reprezintă non transferuri”* și nu achiziții intracomunitare

asimilate în România, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că în derularea contractului nr..X./2010 încheiat cu SC .X.SRL, .X. Ungaria a procurat bunuri mobile (cazan, țevi și materiale de construcții) de la diverși furnizori (.X.Ungaria), iar potrivit avizelor (.X. sau .X.) prezentate de SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X., bunurile în cauză au fost transportate în România la sediul beneficiarului final, SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL din localitatea .X., fiind incluse în obiectivul general realizat.

Totodată, se reține că în categoria nontransferurilor poate fi încadrată operațiunea privind bunurile expediate temporar dintr-un stat membru către un alt stat membru în vederea prelucrării, modificării sau reparării lor cu condiția ca după prelucrare să fie trimise înapoi expeditorului. Această operațiune mai poate fi numită și prelucrare bilaterală de bunuri, este o mișcare de bunuri gen „du-te-vino” (înainte și după prelucrarea bunurilor) între aceiași operatori economici și aceleași state membre. Astfel, se reține că în spetă, pentru ca operațiunile să fie tratate ca și nontransferuri, bunurile transportate trebuiau să se întoarcă în statul membru din care provin (Austria, respectiv Ungaria), ceea ce în fapt nu a avut loc, acestea fiind încorporate în bunurile imobile din România, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei. Mai mult, bunurile trebuiau evidențiate în registrul nontransferurilor, însă din documentele anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că beneficiarul final al lucrărilor ar fi condus o asemenea evidență.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia pentru a fi recunoscute operațiunile ca și achiziții intracomunitare, ar fi trebuit ca și în celălalt stat membru (Ungaria sau Austria) să se fi realizat o livrare intracomunitară în România, fapt ce este contrazis de facturile emise de către furnizorii de bunuri, care au fost completate la cumpărător cu datele .X..X. și codul de identificare HU .X., rezultând astfel că aceste operațiuni nu au fost recunoscute „în oglindă” ca fiind livrări efectuate în România, iar pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală nu trebuia să asimileze transportul bunurilor ca fiind achiziții intracomunitare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile pct.9 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(2) Prevederea de la art.130<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) din Codul fiscal este prevederea "în oglindă" a celei de la art.128 alin.(10) din Codul fiscal, cu privire la transferul bunurilor din România într-un alt*

**stat membru. Atunci când un bun intră în România în aceste condiții, persoana impozabilă trebuie să analizeze dacă din punct de vedere al legislației române operațiunea ar fi constituit un transfer de bunuri dacă operațiunea s-ar fi realizat din România în alt stat membru. În acest caz, transferul bunurilor din alt stat membru în România dă naștere unei operațiuni asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată. Tratarea acestor transferuri ca și achiziții intracomunitare nu depinde de tratamentul aplicat pentru același transfer în statul membru de origine.**

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- în documentația transmisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice Harghita nu sunt facturile emise de către furnizorii de bunuri către .X.X., ci se regăsesc avize (.X. sau .X.) prezentate de administratorul SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X. pentru bunuri mobile (cazan, țevi și materiale de instalații) de la diverși furnizori ai .X.Ungaria, respectiv .X.Ungaria. Potrivit acestor avize, bunurile în cauză au fost transportate în România la beneficiarul final (SC .X.Centrul de Dezvoltare Regională SRL .X. (.X.)), iar la cumpărător este menționată societatea .X.Ungaria;

- deși societatea face trimitere la facturile emise de către furnizorii de bunuri către .X.X., aceasta nu le-a anexat în susținerea contestației, astfel încât să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia chiar dacă societatea ungară a prestat servicii pe teritoriul României de natura celor legate de bunuri imobile situate în România, urmare faptului că beneficiarul lucrărilor, SC .X.SRL .X. este o persoană impozabilă plătitoare de TVA în România, în acest caz, se încadrează în excepția de la alin.(6) a art.150 din Codul fiscal, și prin urmare .X.a procedat corect când a facturat fără TVA utilizând codul său de identificare fiscală din Ungaria, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere prevederile art.150 alin.(6) din Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

**“(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.125<sup>1</sup>**



*alin.(2) și care nu este înregistrată în România conform art.153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133.”*

Astfel, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că persoana obligată la plata TVA ar fi fost beneficiarul, dacă prestatorul nu ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA în România.

În speță, având în vedere că prestatorul avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în România, pentru transferul asimilat menționat mai sus, se reține că nu se mai pot aplica art.150 alin.(6) din Codul fiscal.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia sediul permanent nu a fost implicat direct în desfășurarea activităților privind lucrările care fac obiectul inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.05.2013, toată activitatea fiind prestată sau intermediată de firma .X.Ungaria, cu resursele sale proprii financiare, umane și tehnice din Ungaria, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea nu a depus documente sau înscrisuri prin care să dovedească cele susținute.

Mai mult, obiectul principal de activitate al .X. .X.–Sediul permanent îl reprezintă “Lucrări de construcții a altor proiecte inginerești nca”, CAEN 4299 și nu activități de consultanță sau alte activități de servicii suport.

Astfel, se reține că întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv nu a emis facturile de prestări servicii aferente contractului nr..X./2010 cu TVA pe cod fiscal din România, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X.lei și accesoriile aferente TVA în sumă de .X.lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X.-Sediu permanent împotriva Deciziei de impunere nr. F-MS .X./25.06.2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS .X./25.06.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X.lei accesorii aferente TVA.

**2). Referitor suma totală de .X.lei**, reprezentând:

- .X.lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X.lei accesorii aferente TVA,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării TVA aferentă stocurilor de materiale degradate calitativ, în condițiile în care aceasta nu a făcut dovada că îndeplinește condițiile impuse de Codul fiscal pentru ca respectivele bunuri să nu intre în categoria operațiunilor impozabile, respectiv nu a depus documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a celor trei condiții prevăzute de lege, respectiv: bunurile nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și că bunurile s-au distrus și nu mai intră în circuitul economic.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2010, .X. .X. - Sediu permanent și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei înscrisă în factura nr..X./29.12.2010 în valoare de .X.lei reprezentând contravaloarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA, conform Anexei nr.1 și nr.2 la contractul nr..X./17.12.2010, încheiat între SC .X. SA, în calitate de vânzător și .X. Regionalis .X.–Sediu permanent (actuala .X.-Sediu permanent), în calitate de cumpărător, având ca obiect vânzarea-cumpărarea bunurilor enumerate în Anexa nr.1 și nr.2 la contract.

Bunurile cuprinse în Anexa nr.1, în valoare de .X.lei au fost vândute, în baza contractului de vânzare-cumpărare din data de 31.12.2010, către firma .X.Ungaria.

Deși doar bunurile din Anexa nr.1 au fost vândute, societatea a înregistrat descărcarea din gestiune atât a bunurilor din Anexa nr.1, cât și a celor din Anexa nr.2, la valoarea totală de .X.lei.

Din Procesul verbal din data 25.02.2011, încheiat între SC .X. SA și SC .X. .X. .X. SA (unitatea care a preluat bunurile conform Convenției din data de 30.12.2010) cu ocazia predării echipamentelor de măsurare, organele de inspecție fiscală au constatat că „*un număr de X contoare au fost demontate și predate către magazie, iar un număr de X de contoare nu au putut fi demontate deoarece locatarii nu au permis accesul instalatorilor angajați ai SC .X. .X. .X. SA în vederea demontării acestora. Echipamentele de măsurare a energiei termice sunt neutilizate din iunie 2010 și nu mai sunt în stare de funcționare, locația lor este identificată în blocurile în care furnizarea energiei termice în sistem centralizat s-a sistat în anul 2010.*”

În ceea ce privește contoarele de energie termică demontate în număr de X bucăți, prin Procesul verbal de constatare încheiat la data de 05.07.2011, s-a constatat că acestea nu mai sunt în stare de funcționare (defecte), acestea fiind casate.

Cele X de contoare care nu au putut fi demontate sunt cuprinse în Anexa la Procesul verbal încheiat cu ocazia predării echipamentelor de măsurare, acestea având o valoare de achiziție de .X.lei, pentru care s-a dedus TVA în sumă de .X.lei.

Întrucât nu au fost îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute la pct.6 alin.(11) al Titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru ca bunurile de natura stocurilor degradate reprezentând X de contoare, să nu constituie livrare de bunuri cu plată, în sensul art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unitatea verificată nefăcând dovada cu documente că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective și nici dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X.lei, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Codul fiscal, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X.lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare începând cu data de 25.10.2010, privind livrarea de bunuri:

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

*“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): [...]*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;”*

coroborate cu prevederile pct.6 alin.(11) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

*“(11) În sensul art. 128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

*a) bunurile nu sunt imputabile;*

*b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. [...]*

*c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”*

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degrate calitativ dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile impuse de normele metodologice, respectiv: bunurile să nu fie imputabile; degradarea calitativă a bunurilor să se datoreze unor cauze obiective dovedite cu documente; să se facă dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Se reține că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici nu a depus în susținerea contestației, documente din care să rezulte următoarele:

- bunurile nu sunt imputabile;
- gradul de degradare al bunurilor;
- explicațiile scrise de la persoanele care au avut răspunderea gestionării bunurilor respective, din care să rezulte caracterul obiectiv al deprecierei acestora, având în vedere faptul că deteriorarea se poate datora și folosirii nejudicioase acestora:

- fie ca urmare a materialelor rămase în urma lucrărilor efectuate,

- fie ca urmare a achiziționării acestora pentru lucrări care nu s-au efectuat niciodată,

- fie datorită slabei calități a materialelor,

- fie datorită faptului că nu au fost încheiate contracte ferme cu prestatorii;

- documente din care să reiasă aprobarea de către responsabilul cu gestiunea patrimoniului a scoaterii bunurilor respective din gestiune, având în vedere că acestea nu mai pot fi valorificate;
- cauzele deprecierei bunurilor să fie dovedite cu documente, respectiv cu procese-verbale de recepție, de note de intrare-recepție, liste de inventariere, certificatul de calitate și de garanție a bunurilor. Cauzele obiective pot fi reprezentate de factorii climatici, de condițiile de depozitare, de condițiile de transport, de expirarea termenului de garanție etc.;
- documentele cercetate, pe baza cărora comisia de inventariere trebuia să stabilească caracterul deprecierei constatate;
- propunerile privind modul de remediere a celor constatate;
- dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic. Distrugerea bunurilor poate fi dovedită printr-un proces verbal de distrugere întocmit de o comisie desemnată în acest scop, pe baza de decizie, emisă de către conducerea societății. Din documentul emis de către această comisie trebuie să rezulte și cantitatea de bunuri recuperabile rezultată, valorificată ulterior printr-o societate specializată.

Totodată, se reține că, prin contestația formulată, societatea recunoaște faptul că nu a intrat în posesia celor X de contoare și că faptic acestea nu i-au fost livrate, atunci când afirmă că bunurile din Anexa nr.2 existau evidențiate în patrimoniul SC .X. SA, dar faptic, erau montate la utilizatori în locuințele proprietate personală a consumatorilor de energie termică, neputând fi recepționate la data cumpărării.

De asemenea, din analiza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./17.12.2010, încheiat între SC .X. SA, în calitate de vânzător, și .X., societate ungară cu sediul permanent în .X. (fosta .X.), în calitate de cumpărător, contract anexat în copie la dosarul cauzei, al cărui obiect îl reprezintă vânzarea-cumpărarea bunurilor descrise în Anexa nr.1 și Anexa nr.2, se reține că nu conține clauzele specifice referitoare la bunurile din Anexa nr.2, în sensul că acestea nu pot fi puse la dispoziția cumpărătorului.

Dimpotrivă, la pct.9 "garanțiile vânzătorului" din contractul mai sus menționat, se stipulează:

"9.1 Vânzătorul garantează cumpărătorului că bunurile prevăzute în Anexa nr.1 și 2 a contractului sunt în proprietatea și posesia sa, nefiind înstrăinate altor persoane.

9.2 Vânzătorul garantează cumpărătorului că bunurile prevăzute în Anexa nr.1 și 2 a contractului nu fac obiectul nici unei interdicții legale de vânzare, [...] și nu există nicio persoană care să

*poată pretinde ori justifica în mod legal vreun drept real asupra bunurilor, de natură să afecteze exercițiul deplinei proprietăți a cumpărătorului.*

*9.3 Vânzătorul garantează, de asemenea, că bunurile pot fi folosite, conform destinației lor, de către cumpărător din momentul preluării acestora de la vânzător, fără a fi necesară obținerea, modificarea sau reînnoirea, în prealabil, a unor aprobări, avize, licențe sau a alte autorizații oricărei alte autorizații referitoare la acele bunuri.”*

Având în vedere cele de mai sus, argumentul invocat de societate potrivit căruia prin vânzarea bunurilor din Anexa nr.1 a recuperat și valoarea bunurilor din Anexa nr.2 și prin urmare nu a prejudiciat bugetul statului prin derularea acestor tranzacții, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât evidența bunurilor achiziționate s-a efectuat distinct, pe fiecare bun în parte, așteptându-se ca acestea să aducă fiecare în parte beneficii economice prin utilizarea lor ulterioară, astfel că societatea avea obligația să facă dovada valorificării fiecărui bun în parte, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, faptul că din vânzarea bunurilor cuprinse în Anexa nr.1 la contractul de achiziție de la SC .X. SA, societatea contestată a realizat profit, nu poate constitui un motiv pentru a nu trata aspectele fiscale vizând operațiunile efectuate în legătură cu bunurile din Anexa nr.2.

Astfel, se reține că întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv nu a îndeplinit cumulativ condițiile prevăzute la pct.6 alin.(11) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codul fiscal, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X.lei și accesoriile aferente TVA în sumă de .X.lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X.-Sediul

permanent împotriva Deciziei de impunere nr. F-MS .X./25.06.2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS .X./25.06.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., pentru suma totală de .X.lei, reprezentând:

- .X.taxa pe valoarea adăugată,
- .X.lei accesorii aferente TVA.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

#### DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de .X. .X.-Sediu permanent împotriva Deciziei de impunere nr. F-MS .X./25.06.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., pentru suma totală de de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** accesorii aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,  
X**

X