

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 82 din 03 iunie 2009

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. “.....” S.R.L.** din Ploiesti, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilita de inspectia fiscală nr./.....* intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova.

Decizia de impunere nr./..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscală incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA de plata stabilita suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX “*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*”.

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

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

“[...] 1. Modul de stabilire si de colectare de catre organele de control T.V.A. in suma totala de lei:

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscală, organele de control au colectat T.V.A. in suma de lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra unor operatiuni reprezentand lucrari de montaj instalatii echipamente frigorifice efectuate de SC SRL in anul 2007 unor hypermarket-uri din Romania [...], obiectul acestor lucrari de instalatii montaj fiind utilaje si echipamente frigorifice achizitionate de S.C. S.R.L. din comunitate si vandute acestor hypermarket-uri, singura motivatie fiind aceea ca "societatea a aplicat in mod eronat masurile de simplificare prevazute la art.160, alin.(2), lit.c) din Codul fiscal, considerand ca beneficiarul acestor lucrari este o persoana impozabila din Romania, respectiv hypermarket-urile din Romania". Consideram colectarea TVA-ului de catre organele de control fiscal nu este justa, deoarece motivatia este nefondata tocmai pentru faptul ca beneficiarii acestor lucrari de instalatii montaj sunt hypermarket-urile din Romania - persoane impozabile in Romania si sunt inregistrati in scopuri de TVA, conform art.153, [...].

Interpretarea organelor de control a fost ca beneficiarii acestor lucrari sunt furnizorii externi din comunitate numai in baza faptului ca acestia suporta finantari si platesc echivalentul valoric al acestor lucrari, fapt stabilit prin conventie intre parti, deci interpretarea a fost numai din punct de vedere finantari, nu si contractual, economic si juridic, adica al efectelor produse, pentru ca in realitate beneficiarii lucrarilor in cauza au fost, si sunt in continuare hypermarket-urile din Romania, asa cum indica toate documentele justificative, fapt ce se poate confirma si in prezent prin expertizarea si identificarea acestor lucrari pe teren, la fata locului. Consideram astfel, ca organele de control nu sunt abilitate a interveni intre parteneri in ceea ce priveste clauzele si modul de executare a contractelor comerciale, cu atat mai mult in ceea ce priveste decontarea, respectiv plata bunurilor sau serviciilor aferente. [...].

II. Referitor la majorarile de intarziere aferente creantelor bugetare stabilite suplimentar, respectiv majorarile aferente T.V.A. de plata stabilita la control, precizam urmatoarele:

Obligarea noastră la plata acestora nu se justifică în condițiile în care, astăzi cum am arătat nu datorăm obligațiile fiscale stabilite în sarcina noastră, respectiv T.V.A. de plata. [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscală încheiat la data de de reprezentantii Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Prahova la S.C. "....." S.R.L. din Ploiești, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestată:

"[...]. **TVA colectata**

Conform obiectului de activitate, în intervalul analizat societatea a realizat urmatoarele operațiuni: [...]

e) prestari de servicii efectuate pentru parteneri externi în valoare totală de lei (anexa nr.3.4), reprezentând servicii de montaj și instalatii echipamente frigorifice, servicii de marketing, etc.

In perioada analizata, societatea a colectat TVA în suma totală de lei (anexa nr.3.1), fata de care la control s-a constatat o diferență suplimentară de lei (anexele 3.5 și 3.6) ca urmare a celor prezentate in continuare:

In anul 2007, societatea a facturat unor parteneri externi suma de lei, echivalentul a Euro (anexa nr.3.5), reprezentând contravaloarea lucrarilor de montaj instalatii frigorifice efectuate in Romania.

Mentionam ca echipamentele și utilajele care au facut obiectul lucrarilor de instalatii și montaj au fost achiziționate de către S.C. S.R.L. de la furnizori din comunitate [...] și ulterior au fost vândute către diverse hypermarket-uri din Romania [...].

Pentru aceste lucrări de montaj instalatii frigorifice, societatea a aplicat în mod eronat măsurile de simplificare prevăzute la art.160, alin.(2), lit.c) din Codul fiscal, considerand ca beneficiarul acestor lucrări este o persoană impozabilă din Romania, respectiv hypermarket-urile din Romania.

La control, s-a constatat că S.C. S.R.L. nu a facturat contravaloarea lucrarilor de instalatii și montaj către hypermarket-urile din Romania, ci către partenerii externi, care nu sunt înregistrati în scopuri de TVA în Romania.

Astfel, au fost incalcate prevederile art.160, alin.(1) din Codul fiscal, [...].

In consecință, pentru serviciile de instalatii și montaj a echipamentelor frigorifice facturate către partenerii externi în anul 2007 în suma totală de lei a fost colectată TVA suplimentară în quantum de lei (anexa nr.3.5). [...].

TVA de plata/rambursat

Pentru perioada ianuarie 2006 - decembrie 2008 societatea a înregistrat în contabilitate și a declarat la organul fiscal TVA de plata în suma totală de lei și TVA de rambursat de lei (anexa nr.3.1).

La control s-a stabilit o diferență suplimentară privind TVA de plata de lei (anexa nr.3.6), care provine din majorarea TVA colectată cu aceeași sumă, astăzi cum am prezentat mai sus.

Conform prevederilor art.119 și 120 din O.G. nr.92/2003, republicată pentru diferență suplimentară reprezentând TVA de plata au fost calculate majorari de intarziere în suma totală de lei (anexa nr.3.10). [...]."

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat urmatoarele:

* Prin **Raportul de inspectie fiscală încheiat în data de** de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la S.C. "....." S.R.L., s-a stabilit o diferență la **TVA colectată**, respectiv **TVA de plata** în suma de lei, aferent careia s-au calculat majorari de intarziere în suma de lei.

Verificarea TVA a cuprins perioada 01 ianuarie 2006 - 31 decembrie 2008, iar obiectul principal de activitate al societatii il constituie "Intermedieri in comertul cu masini, echipamente industriale, nave si aeronave" - cod CAEN 4614.

Diferenta sus mentionata a rezultat ca urmare a faptului ca in anul 2007 societatea a facturat unor parteneri externi suma de lei, echivalentul a Euro, reprezentand contravaloarea lucrarilor de montaj instalatii frigorifice efectuate la hypermarket-uri din Romania, fara a colecta TVA. Echipamentele si utilajele care au facut obiectul lucrarilor de instalatii si montaj au fost achizitionate de catre S.C. "....." S.R.L. de la furnizori din comunitate si ulterior au fost vandute catre diverse hypermarket-uri din Romania.

Organele de inspectie fiscală au considerat ca pentru aceste lucrari de montaj instalatii frigorifice societatea a aplicat in mod eronat masurile de simplificare prevazute la art.160, alin.(2), lit.c) din Codul fiscal, intrucat beneficiarii acestor lucrari sunt partenerii externi catre care au fost facturate lucrările, persoane neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, fiind astfel incalcate prevederile art.160, alin.(1) din Codul fiscal.

Drept urmare, pentru veniturile in suma de lei obtinute in anul 2007 din lucrările de instalatii frigorifice realizate pe teritoriul Romaniei dar facturate unor firme straine, la control a fost colectata TVA in suma de lei, suma contestata de societatea comerciala.

* S.C. "....." S.R.L. considera ca eronat i s-a stabilit la control diferența suplimentara la TVA de plata in suma de lei, intrucat beneficiarii lucrarilor de instalatii si montaj au fost hypermarket-urile din Romania - persoane impozabile in Romania, inregistrate in scopuri de TVA si nu furnizorii externi din comunitate ai echipamentele si utilajele care au facut obiectul lucrarilor de instalatii si montaj, care conform contractelor incheiate, au suportat finantier si au platit echivalentul valoric al acestor lucrari.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata prevede urmatoarele:**

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133; [...].

Art. 155. - (1) Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, [...].

(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii: [...]

e) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz; [...].

Art. 160. - (1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor/serviciilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol. Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt:

c) lucrarile de constructii-montaj;

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati să inscrie mențiunea "taxare inversă", fără să inscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor inscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxa colectată, cat și ca taxa deductibilă în decontul de taxa. Pentru operațiunile supuse masurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar. [...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cat și beneficiarii. In situația în care furnizorul/prestatorul nu a mentionat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, sa nu facă plata taxei către furnizor/prestator, sa inscrie din proprie initiativă mențiunea "taxare inversă" în factura și să indeplinească obligațiile prevazute la alin. (3). [...]."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"82. (1) Conditia obligatorie prevazută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea masurilor de simplificare, respectiv a taxarii inverse, este ca atât furnizorul/prestatorul, cat și beneficiarul sa fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză sa fie taxabilă. Masurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal.[...]"

(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.[...]

(6) Inregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumita autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă. [...]."

* **Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:**

In fapt, în anul 2007 S.C. "....." S.R.L. a achiziționat de la furnizori din Comunitatea Europeană ("B", "C", "D") echipamente și utilaje frigorifice pe care ulterior le-a vândut către diverse hypermarket-uri din România ("X", "Y", "Z" etc.)

Lucrările de instalatii și montaj ale acestor echipamente frigorifice, realizate la hypermarket-urile din România, au fost efectuate de către S.C. "....." S.R.L..

Contravaloarea serviciilor prestate în legătura cu montajul și instalarea echipamentelor și utilajelor frigorifice a fost facturată de S.C. "....." S.R.L. către firmele din Comunitatea Europeană ("B", "C", "D") de la care a cumpărat aceste bunuri, societatea aplicand pentru aceste servicii masurile de simplificare prevazute la art.160 din Codul fiscal, respectiv pe facturile emise a inscris mențiunea "taxare inversă", fără a colecta TVA.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, rezulta că în mod corect organele de inspectie fiscală au colectat TVA în suma de lei (19%) pentru veniturile în suma de lei facturate de S.C. "....." S.R.L. beneficiarilor din Uniunea Europeană, intrucat:

- Conform prevederilor **art.160 alin.(1) din Codul fiscal**, corroborat cu prevederile **pct.82 din Normele metodologice** aprobate prin H.G. nr.44/2004, conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare (facturarea fără TVA) este ca atât furnizorul, cat și beneficiarul sa fie înregistrat în scopuri de TVA în România.

Din aceste texte de lege rezulta că de aplicarea masurilor de simplificare – taxarea inversă – sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cat și beneficiarii. Furnizorii emit facturi fără TVA și inscriu pe facturi mențiunea "taxare inversă", iar beneficiarii (cumpărătorii) au obligația inscrierii pe facturile primite de la furnizori a TVA aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxa colectată, cat și ca taxa deductibilă în decontul de taxa

(inregistrarea contabila 4426 = 4427). Astfel, este evident ca atat furnizorii cat si beneficiarii trebuie sa fie persoane impozabile in Romania.

Intrucat beneficiarii serviciilor prestate de S.C. "....." S.R.L., respectiv firmele "K" GmbH din, "B" S.A. din, "C" S.C. din, "D" SPA din si "A" SPA din, nu sunt persoane juridice inregistrate in scopuri de TVA in Romania, deci nu este indeplinita conditia susmentionata, rezulta ca in mod eronat societatea contestatoare a aplicat masurile de simplificare prevazute la art.160 din Codul fiscal, respectiv in mod eronat nu a colectat TVA pentru serviciile prestate.

- Prin contestatia formulata, S.C. "....." S.R.L. este de acord cu faptul ca pentru aplicarea taxarii inverse, atat furnizorii cat si beneficiarii trebuie sa fie inregistrati in scopuri de TVA in Romania, insa se sustine ca beneficiarii reali ai lucrarilor de instalatii si montaj sunt hipermarket-urile din Romania si nu firmele din Comunitatea Europeana catre care s-au facturat lucarile si care doar platesc aceste lucrari, astfel ca este justificata aplicarea masurilor de simplificare (facturarea fara TVA), intrucat atat furnizorul (S.C. "....." S.R.L.) cat si beneficiarul (hypermarket-urile din Romania) sunt persoane impozabile in Romania.

Insa **art. 155 alin.(1) din Codul fiscal** precizeaza ca orice persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar**, iar la alin.(5) al aceluiasi articol sunt precizate informatiile care trebuie cuprinse in mod obligatoriu in factura, printre acestea fiind inscrise si denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153 ale cumparatorului (beneficiarului) de bunuri sau servicii, dupa caz.

Astfel, conform acestor prevederi, **beneficiarul lucrarilor sau serviciilor este unul singur**, si anume cel inscris de furnizor in factura (cumparatorul) si care totodata achita si contravaloarea facturii.

Legislatia din Romania nu prevede doi beneficiari, respectiv unul real, caruia i se presteaza serviciile, si cel inscris in factura - cumparatorul si platitorul serviciilor.

Faptul ca lucrarile de constructii montaj au fost efectuate pentru utilajele si echipamentele aparținând hypermarket-urilor din Romania, nu înseamnă că aceste societăți reprezintă beneficiarii serviciilor prestate, ci beneficiarii conform legislației din Romania sunt societatile inscrise in facturi, care au comandat catre S.C. "....." S.R.L. aceste servicii si care platesc contravaloarea lor.

Hypermarket-urile din Romania nu pot fi beneficiari ai lucrarilor executate de S.C. "....." S.R.L. si respectiv beneficiari ai masurilor de simplificare, intrucat aceste societăți comerciale nu au primit facturi de la furnizor (societatea contestatoare) si nu pot aplica prevederile art.160 alin.(3) si alin.(5) din Codul fiscal, respectiv sa inscrie taxa aferenta pe exemplarul de factura primit de la furnizor, intrucat nu a primit acest exemplar, sa o evidențieze atât ca taxa deductibilă cat și ca taxa colectată in decont, ca și alte obligații legate de taxarea inversă.

S.C. "....." S.R.L. presteaza servicii asupra unor bunuri aflate pe teritoriul Romaniei, dar la comanda unei societăți comerciale din afara Romaniei (beneficiari), inscrise in facturile emise de prestator.

De altfel, insa societatea comercială precizează în contestație că pentru furnizorii externi de la care a achiziționat echipamentele, livrarea și receptia acestora înseamnă inclusiv punerea lor în funcțiune, fapt ce denota că furnizorii externi aveau obligația

executarii lucrarilor de montaj asupra acestor echipamente. Prin facturarea lucrarilor de montaj catre furnizorii externi de echipamente se recunoaste ca montajul echipamentelor s-a realizat de catre S.C. "....." S.R.L. in numele acestora, deci implicit beneficiarii serviciilor prestate de S.C. "....." S.R.L. sunt firmele din Comunitate si nu hypermarket-urile din Romania. Asadar, si din punct de vedere contractual, economic si juridic este demonstrat faptul ca beneficiarii lucrarilor execute de S.C. "....." S.R.L. sunt firmele din Comunitate furnizoare de echipamente si utilaje frigorifice.

Precizam ca in sustinerea contestatiei S.C. "....." S.R.L. a invocat conventiile incheiate intre parti, fara sa anexeze contestatiei aceste documente, dar prevederile unor contracte sau conventii nu pot fi mai presus de prevederile legale.

De asemenea, se sustine ca art.160 alin.(1) din Codul fiscal "*nu specifica si nu precizeaza nici pe departe ca atunci cand se refera la beneficiar este vorba de beneficiarul facturii, ci de beneficiarul operatiunilor asupra carora se aplica masurile de simplificare*".

Insa, asa cum am aratat mai sus, **art.155 alin.(1) din Codul fiscal prevede clar ca beneficiar este unul singur, si anume cel inscris in factura**, in cazul de fata beneficiari sunt societatile cumparatoare din Comunitate inscrise in facturi si nu societatile din Romania care nu sunt inscrise in facturile emise de societatea contestatoare.

- **In fapt, prestarea de servicii** efectuata de societatea contestatoare, inscrisa in facturile emise catre beneficiari din Comunitate **reprezinta o operatiune impozabila in Romania**, conform **art.126 alin.(1) din Codul fiscal**, mai sus citat, intrucat este o prestare de servicii efectuata cu plata de o persoana impozabila din Romania si **locul prestarii este in Romania**.

De asemenea, **art.133 alin.(1) din Codul fiscal** prevede ca **locul prestarii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit, in cazul nostru societatea contestatoare are sediul in Romania**, iar una din derogarile de la prevederile alin.(1) al acestui articol este cea prevazuta la **alin.(2) lit.a)**, invocata si in contestatie, prin care este definit **locul prestarii** ca fiind **locul unde sunt situate bunurile imobile**, pentru prestarile de servicii efectuate in legatura cu bunurile imobile. **Si in acest caz societatea contestatoare interpreteaza eronat aceste prevederi**, intrucat, daca utilajele si echipamentele asupra carora se presteaza serviciile sunt incorporate intr-un bun imobil- asa cum se sustine in contestatie, atunci **locul prestarii de servicii este considerat tot in Romania, intrucat bunurile imobile (hypermarket-urile) sunt situate in Romania**.

Fata de cele prezентate mai sus, rezulta ca in mod eronat societatea comerciala a aplicat masurile de simplificare – taxarea inversa - pentru prestarile de servicii efectuate unor beneficiari din Comunitatea Europeana, contrar prevederilor **art.160 alin.(1), art. 126 alin.(1) si art. 133 alin.(1) si (2) lit.a) din Codul fiscal**, astfel ca este legala colectarea de catre organele de inspectie fiscală a **TVA suplimentara, devenita TVA de plata** in suma de lei, aferenta veniturilor obtinute din lucrarile de instalatii si montaj a echipamentelor si utilajelor frigorifice. Conform principiului de drept “*accesoriul urmeaza soarta principalului*”, rezulta ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, calculate in baza **art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscala, republicata, sunt legal datorate de societate bugetului de stat.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L., in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

D E C I D E :

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L.
din Ploiesti pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA de plata stabilita suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,