

DECIZIA nr. 328 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015 cu privire la contestatia societatii **X SRL** cu sediul in Municipiul Bucuresti, Sector X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. Z/29.12.2014 il constituie, anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S X/2014, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2014, comunicate prin semnare de primire la data de 26.11.2014, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare reprezentand TVA în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei , din care se contesta TVA colectata stabilita suplimentar în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata X SRL solicita anulara deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S X/2014, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2014, în privința:

- majorarii TVA colectata cu suma de X lei *„reprezentând TVA aferenta serviciilor achizitionate de X SRL pana la data de 21 iulie 2004 în numele sau, dar în contul societății Z SRL, cu privire la care au fost calculate și impuse la plata accesorii fiscale”;*
- *„stabilirea de dobanzi și penalitati ca urmare a recalificarii faptului generator și exigibilitatii TVA pentru refacturarea serviciilor de Societate către Z SRL, organele de inspectie fiscala considerand ca faptul generator intervenise la data situației de lucrări și nu la data refacturarii acestor servicii către Z SRL”.*

Prin adresa cu nr. A/17.04.2015, înregistrată la DGRFPB sub nr. A/17.04.2015, urmare primirii adresei nr. X/08.04.2015, prin care i-am solicitat precizarea cuantumului sumei totale contestate, individualizata pe suma TVA contestata și suma accesoriiilor aferente, societatea precizeaza ca solicita anulara partiala a Deciziei de impunere nr. F-S X/2014 pentru:

- TVA stabilită suplimentar în suma de X lei;
 - accesorii aferente TVA aferenta refacturarilor de servicii către Z SRL în cuantum de X lei.
- Rezulta total sume contestate în cuantum de X lei.

În sustinerea contestatiei societatea arata, in esenta, urmatoarele motive:

1. Referitor la TVA colectata suplimentar în suma de X lei pentru serviciile achizitionat de X SRL și nefacturate către Z SRL

Considera ca fiind fără temeii legale stabilite de organele de inspectie fiscala în privința obligatiei de a refactura către Z SRL și colecta astfel TVA aferenta serviciilor primite în nume propriu pentru realizarea proiectului imobiliar – clădire de birouri „X SRL”, pana la 21.07.2014, dată la care clădirea denumita anterior corp C i-a fost transmisa de proprietarul Z SRL prin contractul încheiat.

La data de 25 septembrie 2013 X SRL și Z SRL au încheiat o Scrisoare de Intenție (Anexa 3 - traducere autorizata) pentru vanzarea cumpararea unui teren, transferul unei autorizatii de construcție și a drepturilor care rezulta din aceasta. În cadrul acestui document se precizeaza ca X SRL intenționează sa achizitioneze drepturile asupra terenului și drepturile care rezulta din autorizația de construcție emisa pe numele Z SRL, pentru construcția unui numar de 4 clădiri de birouri, dintre care una era deja în curs de construcție.

Astfel, fiind în cunoștința de cauza în privința bunurilor imobile ce le va achiziționa, a încheiat în nume propriu contracte pentru diverse activități de construcție în legătura cu clădirea pe care urma sa o achizitioneze, abordare considerată eficientă din punct de vedere comercial, putand astfel controla modul de desfășurare a contractelor și a lucrarilor asupra bunului pe care urma să-l achizitioneze.

Din punctul sau de vedere serviciile și lucrările de construcții au fost achizitionate în nume propriu și în cont propriu, intenția Societății fiind de a dezvolta o clădire de birouri pe care urma sa o inchirieze ulterior. De altfel a și încheiat contracte de inchiriere pentru bunul imobil respectiv încă din 20 decembrie 2013, demonstrand astfel intenția sa de a desfasura o activitate economica de a desfasura o activitate economica de exploatare a bunurilor imobile în cauza, în nume și pe cont propriu.

Conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, dacă acestea sunt folosite în folosul operatiunilor sale taxabile iar pana la data emiterii deciziei contestate a depus și o notificare privind taxarea serviciilor de inchiriere pe care urma sa le efectueze.

Întrucât contractul dintre X SRL și Z SRL nu prevedea anumite obligații ale vanzatorului pentru anumite părți din construcția clădirii respective, considera ca X SRL nu ar fi fost nici măcar îndreptățită sa emita facturi către Z SRL pentru anumite lucrări de construcții sau alte servicii în legătura cu clădirea de birouri. De altfel și serviciile pe care le-a refacturat către Z SRL i-au fost refacturate de aceasta din urma înapoi, în aceeași zi, fiind aferente corpului de clădire în cauza.

Prin urmare considera ca serviciile achizitionate în nume propriu, pentru construcția și dezvoltarea clădirii de birouri pe care intentiona sa o inchirieze, au fost efectuate în nume propriu și nu era obligatorie refacturarea acestora către Z SRL. Chiar dacă ar fi de cord cu abordarea organelor fiscale conform Codului fiscal „**faptul generator pentru operatiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refactureaza** cheltuieli efectuate pentru alte persoane”. Astfel pentru serviciile pentru care încă nu s-a emis factura către Z SRL nu a intervenit exigibilitatea TVA și organele fiscale nu au argumente legale în baza cărora sa justifice colectarea TVA aditionala de X lei și accesorii aferente.

2. Referitor la dobanzi și penalitati pentru plata cu intarziere a TVA aferenta serviciilor refacturate de Societate către Z SRL.

Se reitereaza argumentul expus anterior ca societatea nu era obligata și nici îndreptățită sa procedeze la refacturarea și în consecinta considera nelegala aplicarea de accesorii pentru plata taxei cu intarziere.

În plus, chiar dacă s-ar accepta abordarea autoritatilor fiscale, exigibilitatea taxei intervenea la data facturarii, respectiv 21.07.2014, astfel nu se justifica aplicarea de dobanzi și penalitati de intarziere.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat o inspectia fiscala la X SRL, perioada verificata in privinta taxei pe valoarea adaugata fiind 28.01.2014 - 30.09.2014. Inspectia a avut ca obiectiv solutionarea cererii de rambursare a TVA formulate prin Decontul cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata, cu optiune de rambursare (DNOR) depus de societate sub nr. INTERNET – XXX – 27.10.2014.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S X/2014, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2014 s-a respins la rambursare TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, din care societatea contesta suma de X lei TVA suplimentar, suma stabilita prin colectarea TVA aferenta unor servicii ce trebuiau refacturate, prin aplicarea structurii de comisionar. Totodata s-au calculat și stabilit accesorii aferente scadentei TVA de plata rezultata din TVA colectata (facturata) de societate cu intarziere în data de 17.07.2015 și declarata de plata prin decontul depus în 27.10.2014, fata de exigibilitatea stabilită de organul fiscal, respectiv 25.04.2014 sau 25.07.2014.

Pentru a stabili debitele precizate organele de inspectie fiscala au constatat ca X SRL au contractat în nume propriu dar în contul SC Z SRL servicii prestate, la o investitie apartinand SC Z SRL, pentru care în perioada verificata contestatara a primit facturi de la prestatori. O parte din aceste servicii le-a refacturat către SC Z SRL, prin factura nr. 3/17.07.2014 cu valoare fără TVA în suma de XXX lei și TVA colectata în suma de XXX lei. Organele de inspectie fiscala au considerat ca refacturarea nu s-a făcut la momentul la care a intervenit faptul generator/exigibilitatea taxei. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca data a intervenirii exigibilitatii TVA refacturata aceeași data cu cea la care X SRL și-a exercitat dreptul de deducere, în baza facturilor și situatiilor de lucrări primite de la prestatori de servicii, și astfel au stabilit TVA de plata suplimentar pentru trimestrele I și II 2014, pentru care s-au calculat accesorii pentru perioada 26.04.2014 – 27.10.2014.

În stabilirea datei exigibilitatii TVA refacturata în relația X SRL - SC Z SRL, drept aceeași data cu cea a intervenirii exigibilitatii în cazul relatiei dintre prestatorii de servicii și X SRL s-au avut în vedere prevederile art. 134¹ alin. (7), potrivit cărora prestarile de servicii precum lucrările de construcții-montaj sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări sau la data acceptarii acestora de către beneficiari.

1. Referitor la TVA colectata suplimentar în suma de X lei pentru serviciile achizitionat de X SRL și nerefacturate către Z SRL

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S X/2014, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2014 s-a respins la rambursare TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, din care societatea contesta suma

de X lei TVA suplimentar, suma stabilita prin colectarea TVA suplimentara aferenta unor servicii ce trebuiau refacturate, prin aplicarea structurii de comisionar.

Ca temei de drept, in baza caruia organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia refacturarii serviciile primite in contul Z SRL, s-au indicat prevederile art. 129 alin. (2), art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1) si (7), art. 134² alin. (1) si (6) lit. d) din Codul fiscal; normele metodologice de aplicare a art. 128 alin (2) din Codul fiscal.

2. Referitor la dobanzi și penalitati pentru plata cu intarziere a TVA aferenta serviciilor refacturate de Societate către Z SRL, în suma totala de X lei

Conform celor mentionate la pagina 17 din RIF-ul din 21.11.2014, deoarece societatea nu a refacturat toate achizițiile efectuate în numele sau dar în contul altei persoane și totodata având-se în vedere ca, inclusiv pentru lucrările/serviciile refacturate, nu s-a respectat momentul la care a intervenit faptul generator/exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, urmare inspectiei fiscale s-a stabilit, pentru trimestrele I și II 2014, taxa pe valoarea adaugata de plata. Pentru TVA stabilită de plata (X lei) s-au calculat pentru perioada 26.04.2014 – 27.10.2014, dobanzi în suma de X lei și penalitati de intarziere în suma de X lei stabilindu-se astfel accesorii totale în suma de X lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat legal stabilind obligatia colectarii TVA și refacturarii serviciilor primite de contestatoare în numele sau dar în contul altei persoane, la data confirmarii primirii și acceptarii situatiilor de lucrări, în condițiile în care din motivele contestatiei nu rezulta o alta situație de fapt și de drept decât cea retinuta de organele de inspectie fiscala.

1. Referitor la TVA colectata suplimentar în suma de X lei pentru serviciile achizitionat de X SRL și nerefacturate către Z SRL

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S X/2014, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2014 s-a stabilit taxa colectata suplimentara în suma de X lei, pentru serviciile achizitionate de societate în nume propriu dar în contul Z SRL și nerefacturate către Z SRL.

In drept, potrivit art. 128 alin (2), art. 129 alin. (2), art. 137, alin. (1) lit. a) si alin. (2) lit. a) si art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și normele metodologice de aplicare a art. 128 alin (2), pct. 19, alin. 4) din HG 44/2004 privind Normele de Aplicare ale Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 128 *Livrarea de bunuri*

[...]

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

Norme metodologice ART. 128 alin. 2:

„6.[...] (3) În sensul **art. 128** alin. (2) din Codul fiscal, **persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului.** Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, **la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client.** Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

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

„ART. 129 Prestarea de servicii

[...]

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că **a primit și a prestat** ea însăși serviciile respective.”

Norme metodologice art. 129:

7. (1) În sensul art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, **atunci când nu există un contract de comision sau intermediere între părți și nu se refacturează cheltuielile conform pct. 19 alin. (4), dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.**

(2) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.

„ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Normele metodologice pentru art. 137:

„Pct. 19 alin. (4) „În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.”

Din prevederile anterioare rezulta ca în cazul persoanei impozabile care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, prin lege se considera ca persoana a primit și a prestat în nume propriu serviciile respective. Astfel, pentru serviciile respective, persoana are atât drept de deducere a taxei cât și corelativ obligatia de a colecta taxa. În cazul în care s-ar considera ca persoana ce actioneaza în nume propriu ar beneficia de serviciile respective în contul propriu, ar trebui dovedit ca acestea sunt în folosul operatiunilor sale impozabile, ori acestea fiind la momentul prestarii aferente unui imobil asupra caruia nu avea nici un drept, la momentul respectiv majorand valoarea imobilului aparținand detinatorului autorizatiei de construcție, se retine ca aceste servicii erau în folosul operatiunilor impozabile ale Z SRL.

Pentru **persoana impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane**, în Codul fiscal exista prevederi specifice în privința TVA, exemplificate anterior. Având în vedere punctul de vedere al contestarei ca „X SRL a contractat aceste servicii în nume propriu și pe cont propriu” se impune clarificarea termenului/sintagmei „**persoana impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane**”, observand astfel ca nu avem în cuprinsul Codului fiscal o definitie legala a termenului/sintagmei. Din prevederile pct. 6 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a art. 128 alin. (2) se reține ca „Dacă, **potrivit contractului**, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.” Totodata Normele metodologice de aplicare art. 129 prevad la pct. 7. (1) „atunci **când nu există un contract** de comision sau intermediere între părți...dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv.” Rezulta astfel ca pentru ca o persoana să fie considerată ca acționează în nume propriu, dar în contul sau pe seama altei persoane nu se impune existența unui contract scris incheiat cu persoana în contul careia actioneaza, atâta timp cât normele metodologice prevad ca „fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv.” Totodata fiind aplicabile regulile mandatului, în cazul de fata ne aflam în situația mandatului fără reprezentare, dat fiind faptul ca mandatarul „X SRL” savarseste actele juridice pe seama mandantului Z SRL caruia ii aparține imobilului asupra caruia se presteaza serviciile, dar în numele sau propriu. Efectele serviciilor contractate de contestatoare se produc în persoana și patrimoniul Z SRL, prin urmare contestatara nu putea contracta și beneficia în cont propriu de servicii aferente imobilului care nu-i aparținea și asupra caruia nu avea nici un drept.

Din cele precedente rezulta ca pentru a se stabili daca serviciile au fost achizitionate in cont propriu sau in contul altei persoane, in lipsa unui contract cu beneficiarul final in contul caruia s-au prestat serviciile, se impune analizarea serviciilor in sine, respectiv daca acestea pot fi in cont propriu in caz contrar rezultand ca sunt in contul altei persoane.

Societatea sustine ca serviciile și lucrările de construcții au fost achizitionate în nume propriu și în cont propriu, intenția Societății fiind de a dezvolta o clădire de birouri pe care urma sa o inchirieze ulterior. Totodata arata ca nu deținea aceasta clădire la momentul achizitionarii serviciilor respective, aceasta fiind deținută de către Z SRL care i-a vândut-o ulterior. Sustine ca nu avea nici obligatia nici dreptul (legal sau contractual) de a refactura serviciile.

Conform constatarilor inscrise în RIF-ul din 21.11.2014, în perioada 28.01.2014 – 16.07.2014, SC X SRL a angajat în numele sau, în baza contractelor incheiate cu prestatorii, servicii în vederea realizarii proiectului imobiliar – Clădire de birouri, în conditiile în care pana la data de 21.07.2014 (data incheierii contractului de vanzare-cumparare

autenticat sub nr. 619/21.07.2014), acest proiect s-a realizat în contul SC Z SRL, proprietarul terenului, investitorul și detinatorul Autorizației de construire nr. 120/17.03.2014 privind clădirea C de birouri. Serviciile având valoarea fără TVA de X lei au constat în:

- servicii prestate de persoane din afara Comunității (SUA, Israel), în valoare de X lei, constând în certificare LEED, proiectare/planuri instalații electrice/climatizare/lifturi, supervizare lucrări electrice și HVAC, servicii peisagistica;
 - servicii de arhitectura, servicii ingineri, servicii plotare/printare, studii geotehnice, în valoare de X lei, prestate de furnizori interni;
- cu TVA dedusa aferenta in suma de X lei ($X \cdot 24\%$).

Societatea nu contestă constatările organelor de inspectie fiscala, cu privire la quantumul TVA stabilita, natura serviciilor prestate, faptul ca serviciile s-au prestat asupra imobilului C – clădire de birouri aparținând Z SRL dar sustine ca prestarea serviciilor s-a făcut în contul sau. În sprijinul acestei susțineri s-a depus la dosarul cauzei o Scrisoare de intenție – in scris sub semnatura privata, datata 25.09.2013, prin care comunica Z SRL S.A. termenii principali pentru negocierea unui contract privind acordarea unui drept de suprafata asupra terenului și transferarea drepturilor ce rezulta din Autorizația de construire pentru imobilul din Bucuresti, Sector X. Aceasta scrisoare de intenție nu are nici un fel de prevederi referitoare la serviciile în valoare de X lei, contractate de contestata în nume propriu, mentionandu-se doar ca „Beneficiarul va realiza pe costul propriu toate lucrările de intretinere și reparație privind clădirea de birouri” și nu realizarea pe costul propriu a unor servicii/lucrari aferente investitiei.

Deși contestata sustine ca nu avea nici obligatia și nici dreptul de a refactura către Z SRL anumite lucrări de construcții sau alte servicii în legătura cu clădirea de birouri, aceasta a refacturat cu factura seria X SRL nr. 3 din 17.07.2014, în valoare de X lei + X lei (conform CVC din 21.07.2014) reprezentând lucrări de construcții și instalații contractate în nume propriu executate în baza Autorizației de construire nr. X/08.06.2012 inlocuita cu Autorizatia de construire nr. X/17.03.2014. Prin contestatie se sustine, imediat ulterior sustinerii ca nu ar fi fost îndreptățită sa emita facturi către Z SRL, ca aceasta din urma i-a refacturat înapoi cele facturate, ca și cum nu ar fi fost de acord cu facturarea efectuata de X SRL, când de fapt nu este vorba de o refacturare efectuata de Z SRL ci de facturarea tranzactiei mentionate în contractul de vanzare cumparare din 21.07.2014, contract în care valoarea facturii seria X SRL nr. 3 din 17.07.2014 se compenseaza cu „*contravaloarea tuturor drepturilor ce decurg din Autorizația de construire nr. X din data de 17.03.2014, ..., din PUD și din toate celelalte autorizatii, inclusiv din documentatia tehnica, privind clădirea „C” de birouri*”.

Se reține astfel ca societatea nu probeaza realitatea și temeinicia sustinerilor sale din contestatie, și ca aceasta nici nu putea sa beneficieze în cont propriu de prestari de servicii aferente edificarii unei construcții pentru care, la momentul prestarii serviciilor, beneficiarul era Z SRL, acesta din urma fiind detinatorul Autorizației de construire si a celorlate autorizatii/avize necesare executarii constructiei. Este evident ca, anterior datei de 21.07.2014 a existat cel puțin un mandat tacit din partea Z SRL (persoana afiliata) pentru contestatara, de a contracta în nume propriu servicii necesare edificarii clădirii de birouri din moment ce **66% din valoarea acestei clădiri** mentionata în contract o reprezintă factura seria X SRL nr. Z din 17.07.2014. Altfel spus 66% din costurile efectuate cu autorizarea și executarea clădirii de birouri, de către Z SRL, provin din lucrările refacturate de contestata, lucrări efectuate în baza autorizatiilor detinute de și în beneficiul Z SRL.

În concluzie serviciile prestate în perioada 28.01.2014 – 16.07.2014, către SC X SRL angajate în numele sau, în baza contractelor incheiate cu prestatorii, servicii în

vederea realizării proiectului imobiliar – Clădire de birouri au fost în contul, în folosul, pe seama Z SRL, și contestarea avea obligația de a colecta TVA pentru aceste servicii.

În speta sunt aplicabile și prevederile și art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 213 Soluționarea contestației

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

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

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

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că contestatara, deși contestă taxa stabilit prin decizia atacată, nu aduce motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și **de drept**, din care să rezulte o situație diferită față de cea stabilită în actele fiscale contestate, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA colectată suplimentar în suma de X lei**.

2. Referitor la dobanzi și penalități în suma totală de X lei pentru plata cu întârziere a TVA aferentă serviciilor refacturate de Societate către Z SRL, în suma totală de X lei.

În fapt, întrucât SC X SRL nu a refacturat toate achizițiile efectuate în numele sau dar în contul Z SRL, sau când a refacturat nu s-a respectat momentul la care a intervenit faptul generator/exigibilitatea taxei, urmare inspecției fiscale, s-a stabilit, pentru trimestrele I și II 2014, taxa pe valoarea adăugată de plată. S-au calculat pentru perioada 26.04.2014 – 27.10.2014, dobanzi în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei stabilindu-se astfel accesorii totale în suma de X lei.

În drept, potrivit art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1) și (7), art. 134² alin. (1) și (6) lit. d), art. 137, alin. (1) lit. a) și alin. (2) lit. a) și art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor **art. 157** alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

„ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

[...]

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

“ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

„ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

[...]

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

[...]

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

Se reține ca faptul generator/exigibilitatea taxei pentru serviciile de construcții-montaj, consultanță și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări.

Întrucât facturile emise de furnizorii contestatarei au fost însoțite de situații de lucrări acceptate de beneficiar, iar dreptul de deducere exercitat la momentul primirii facturilor impunea colectarea taxei la același moment, urmare inspecției fiscale, s-a stabilit, pentru trimestrele I și II 2014, taxa pe valoarea adăugată de plată cu scadența începând cu data de 25.04.2014. Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată s-a compensat la data de 27.10.2014 cu TVA aprobată la rambursare, solicitată prin DNOR din 27.10.2014.

Potrivit art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

„Art. 120.- (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se

calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.([...])”

„Art. 120¹- (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

[...]

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

Se reține ca exigibilitatea TVA a intervenit la data prestării serviciilor și acceptării situațiilor de lucru, iar contestata chiar când a procedat la refacturare a colectat/facturat cu întârziere TVA aferentă. Prin urmare între data scadenței TVA exigibile și data compensării cu taxa de rambursat se datorează dobânzi și penalități. Deși contestata susține ca nu ar fi obligată la refacturarea serviciilor primite sau ca poate refactura oricând aceste servicii, aceste motive nu pot fi reținute ca fondate, **contestatia urmând a fi respinsă ca neintemeiată cu privire la accesoriile contestate în suma de X lei aferente TVA.**

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 128 alin (2), art. 129 alin. (2), art. 134¹, alin. (1), art. 137, alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și pct. 19, alin. 4) din Normele metodologice de aplicare a art. 128 alin (2) din Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004; art. 119, art. 120 și art. 120¹, art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 11.1 din Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014 prin care se aproba Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Respinge ca neintemeiată contestatia formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-S X/2014, cu privire la TVA colectată stabilită suplimentar în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.

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

Director general