



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală  
Str. Apolodor nr.17, Sector 5,  
.X., CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr. 1 / 2017**  
**privind soluționarea contestației formulată de**  
**.X. SA din .X., înregistrată la Direcția Generală**  
**de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției**  
**Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. A\_SLP 1494/03.08.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./01.08.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP .X./03.08.2016, cu privire la contestația formulată de **.X. SA**, având domiciliul fiscal în .X., .X., jud..X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./1994.

.X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr.F–MC .X./14.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–MC .X./14.06.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării deciziei de impunere, respectiv 16.06.2016, conform semnăturii olografe a reprezentantului societății aplicată pe adresa nr..X./15.06.2016 de înaintare a titlului de creanță, aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 13.07.2016, unde a fost înregistrată sub nr..X..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SA.

**I. .X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr.F–MC .X./14.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–MC .X./14.06.2016 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, precizând următoarele:**

a) Aspecte de procedură:

Durata inspecției fiscale efectuate la sediul societății a fost de aproximativ X luni, fiind depășită durata maximă prevăzută de lege în privința marilor contribuabili, respectiv 6 luni.

Societatea invederează faptul că în raport de dispozițiile legale ale art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, conform cărora acest act normativ se completează cu prevederile Codului de procedură civilă, sancțiunea de drept comun incidentă în ipoteza nerespectării termenelor imperative este decăderea, așa cum rezultă din art.185 alin.(1) din Codul de procedură civilă, urmând ca decizia de impunere emisă să fie lovită de nulitate absolută.

Totodată, societatea subliniază că nerespectarea dispozițiilor art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală referitoare la durata maximă a inspecției fiscale, i-a cauzat o vătămare evidentă, constând în stabilirea nelegală a obligațiilor fiscale suplimentare, inclusiv a accesoriilor aferente, al căror quantum a fost majorat ca urmare a prelungirii nelegale a termenului pentru efectuarea controlului, invocând în sprijinul celor de mai sus, Sentința civilă nr..X./09.03.2015 pronunțată de Curtea de Apel .X..

b) Aspecte de fond:

b.1) Cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la terți și de la societățile din grup:

b.1.1) Societatea invederează faptul că îndeplinește toate condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere, prevăzute la art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv:

- condiția formală – prin faptul că deține facturile în original, întocmite potrivit prevederilor legale;

- condiția substanțială – prin faptul că serviciile achiziționate au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere.

.X. menționează că și-a aratat întreaga disponibilitate de colaborare pe parcursul derulării inspecției fiscale și a furnizat echipei de control informații relevante cu privire la activitatea economică desfășurată de .X., modelul de business adoptat, relațiile comerciale cu furnizorii și prestatorii săi, modalitatea și procedurile interne de colaborare cu aceștia, natura fiecărui serviciu achiziționat și modalitatea în care acesta a fost prestat, manifestându-și totodată disponibilitatea de a prezenta orice documente existente pe care inspectorii fiscali le-ar fi considerat necesare.

b.1.2) Societatea precizează că toate serviciile pe care le-a achiziționat se află în directă legătură cu activitatea economică/taxabilă sau scutită cu drept de deducere, derulată de aceasta.

.X. susține că prin RIF, organele de inspecție fiscală au prezentat serviciile derulate de societate în deplină concordanță cu realitatea faptică, însă atunci când au procedat la analiza acesteia din perspectiva juridică, au deformat cu totul atât prezentarea realizată chiar de aceștia cu privire la aceste servicii, cât și analiza lor din perspectiva îndeplinirii condițiilor de deducere a TVA.

Prin urmare, cu toate că, așa cum au fost prezentate de organele de inspecție fiscală, toate serviciile apar cu evidență a fi specifice și direct alocabile activității industriei auto, atunci când procedează la încadrarea din perspectiva fiscală, echipa de control ignoră natura evidentă a acestor servicii și contestă nu doar calitatea, ci și necesitatea achiziționării acestora, cu toate că aceste servicii sunt îndubitabil aferente activității societății, fără prestarea acestora producerea motoarelor .X. fiind imposibilă.

Societatea consideră că din perspectiva exercitării dreptului de deducere a TVA, nu prezintă relevanță justificarea necesității și oportunității serviciilor achiziționate.

Astfel, societatea subliniază că organele de inspecție fiscală au considerat relevant să analizeze necesitatea și oportunitatea deciziilor de afaceri luate de către societate referitoare la achizițiile de servicii efectuate deși, în mod evident, din perspectiva acordării sau nu a dreptului de deducere a TVA, echipa de inspecție fiscală nu are competența necesară și nici nu are atribuții în stabilirea acestor criterii.

Societatea susține că în perioada supusă inspecției fiscale a beneficiat de variate servicii tehnice, de mediu, inginerie etc. în special de la terți, dar și, într-o măsură mai mică, de la societăți de grup, iar o mare parte din serviciile achiziționate de la societățile de grup, au fost,

În fapt, la rândul lor servicii prestate de terți către .X., dar care au fost facturate prin intermediul societăților din grup, acestea refacturându-le ulterior către .X.. Fără achiziționarea acestor servicii nu ar fi fost posibilă funcționarea societății la parametrii la care a funcționat. Serviciile în discuție, ale căror documente justificative au fost puse la dispoziția organelor de control pe perioada inspecției fiscale și, în mare parte, sunt anexate și în susținerea contestației, au ajutat societatea să funcționeze într-un mediu competitiv și să se poziționeze pe poziții fruntașe în piața din România și din afara ei.

Întrucât, în opinia echipei de inspecției fiscale, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, aceasta a concluzionat totodată că nici TVA aferentă acestor servicii nu ar fi deductibilă, invocând aceleași argumente menționate la capitolul alocat impozitului pe profit din RIF. În plus, a subliniat în nenumărate rânduri faptul că societatea nu a reușit să justifice *“necesitatea reală și oportunitatea serviciilor”*.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală, în mod neîntemeiat, au decis refuzarea dreptului de deducere a TVA invocând în mod repetat o serie de argumente complet irelevante din perspectiva legislației de TVA, cum ar fi faptul că .X. nu a adus precizări referitoare la posibilitatea ca printre condițiile executanților să existe și obligația de execuție a lucrărilor în regim de asigurare a calității, sau la posibilitatea existenței unor audituri de secundă parte etc. Societatea consideră că o astfel de afirmație este paradoxală având în vedere faptul că ea contrazice propria susținere a echipei de control care, de această dată, admite realitatea prestării serviciilor achiziționate, dar interferează nepermis în atribuțiile decizionale ale societății și impune negocierea unor condiții contractuale neprevăzute nici măcar de legea civilă și cu atât mai puțin de cea fiscală.

Societatea menționează că în aceeași manieră, echipa de inspecție fiscală a repetat pe parcursul RIF-ului faptul că nu a fost posibilă dovada înregistrării la organul fiscal competent a contractelor încheiate de .X. cu furnizorii săi, în condițiile în care nici legislația de TVA în vigoare în perioada supusă controlului fiscal și nici cea curentă, nu prevăd necesitatea existenței unor contracte înregistrate cu furnizorii în ceea ce privește deducerea TVA. De altfel, sancțiunea în cazul omisiunii înregistrării contractelor de prestări servicii, privind lucrările de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică sau alte activități efectuate de persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente, pe teritoriul României, o constituie aplicarea unei amenzi contravenționale, societatea invederând în acest sens prevederile art.5 din OPANAF nr.1400/2012 privind procedura de înregistrare a contractelor/documentelor încheiate între persoane juridice române,

persoane fizice rezidente, precum și sediile permanente din România aparținând persoanelor juridice străine și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente.

.X. subliniază faptul că prevederile art.8 alin.(7<sup>1</sup>) din Codul fiscal, menționate atât în RIF, cât și în decizia de impunere, de către organele de inspecție fiscală pentru a refuza dreptul de deducere a TVA, poartă denumirea marginală "Definiția sediului permanent" și sunt aplicabile în materia impozitului pe profit, iar nu în materia exercitării dreptului de deducere a TVA, iar această interpretare a organului fiscal echivalează cu adăugarea unei condiții suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere, condiție neprevăzută nici de Directiva TVA sau de jurisprudența în domeniul TVA și nici de dispozițiile art.146 din Codul fiscal.

Societatea învederează că potrivit procedurilor interne utilizate de toate entitățile .X., comanda de cumpărare reprezintă contractul încheiat între cumpărător (.X.) și furnizori/prestatori în vederea achiziționării de bunuri și servicii și apreciază că organele de inspecție fiscală sunt obligate să ia în considerare realitatea comercială agreată de părți potrivit acordului comun și să interpreteze dispozițiile comenzilor acceptate, care constituie mijloace de probă invocate de societate în dovedirea situației de fapt fiscale, potrivit manifestării de voință declarată. Dat fiind că respectivele documente au fost încheiate între persoane juridice, respectiv între comercianți, societatea consideră că sunt pe deplin aplicabile prevederile art.5 din Codul Civil, în vigoare la data încheierii comenzilor și acceptării de către prestatori a termenilor și condițiilor generale de afaceri adoptate de .X.. Prin urmare, societatea apreciază că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturile primite de la prestatori, comenzile, termenile și condițiile generale de derulare a achizițiilor.

În ceea ce privește acceptarea formală a lucrărilor, motiv invocat de organele de control în refuzarea dreptului de deducere a TVA, societatea precizează că din punctul său de vedere, plata facturii emise de către prestator substituie acceptarea lucrărilor, fiind o dovadă incontestabilă că acele servicii au fost prestate, iar .X. a luat cunoștință de finalizarea lor și a procedat la remunerarea prestatorilor în linie cu termenii comerciali agreeți.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind respectarea normelor de siguranță și securitate în muncă, societatea învederează interpretarea dată de Curtea Europeană de Justiție în cazul C-158/98 Staatssecretaris van Financiën împotriva Coffeeshop "Siberië" unde s-a statuat faptul că principiul neutralității impune să nu se realizeze nicio diferențiere între impunerea TVA pentru operațiuni legale și impunerea TVA în privința operațiunilor nelegale.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu a prezentat documentele referitoare la numărul personalului deservent angrenat în realizarea lucrărilor amintite, nominal, calificarea profesională și identitatea fiecărei persoane, precum și dacă respectivele persoane sunt angajați proprii ai societăților care facturează serviciile către .X., societatea invederează interpretarea dată de Curtea Europeană de Justiție în cauzele comasate C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David, unde s-a statuat faptul că lipsa unor angajați proprii, pentru efectuarea lucrărilor în privința cărora a fost exercitat dreptul de deducere a TVA, nu poate conduce la refuzul dreptului de deducere, câtă vreme condițiile prevăzute de Directiva TVA sunt întrunite. Astfel, societatea amintește că în mod similar, în situația majorității serviciilor achiziționate de la cele două societăți afiliate, respectiv de la .X. și .X., acestea din urmă au acționat ca și cumpărători-revânzători, primind respectivele servicii și refacturându-le la rândul lor către .X. SA.

În plus, față de legislația TVA, societatea invocă considerentele exprimate de CJUE în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 și practica Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, în Decizia nr.684/2013, anexată în susținerea contestației, reținând că este relevantă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, intenția de a derula activități economice, ceea ce nu poate fi contestat în situația supusă prezentei analize.

b.1.3) Societatea precizează că în contextul achiziției acestor servicii, societatea a dedus TVA aferentă, potrivit legii, prin mecanismul taxării inverse (conform art.150 alin.(6) din Codul fiscal).

Prin urmare, societatea afirmă că în opinia sa este dificil de înțeles abordarea echipei de inspecție fiscală, care pe întreg parcursul RIF-ului, a încercat să creeze raționamentul că .X. ar fi achiziționat și plătit o varietate de servicii, care nu i-ar fi fost necesare/oportune. Astfel, societatea consideră că indiferent de modelul de afaceri, de statutul fiscal al prestatorului, de cantitatea sau de prețul serviciilor/bunurilor achiziționate, de acuratețea documentelor justificative văzută din perspectiva elementelor înscrise în acestea, taxarea inversă nu permite în niciun fel eludarea TVA.

În plus, societatea consideră neîntemeiată abordarea echipei de inspecție fiscală care, pentru aceleași tranzacții, pentru care s-au prezentat și utilizat aceleași documente justificative, a acceptat ca fiind corectă colectarea TVA, însă în contextul taxării inverse, refuză dreptul de deducere a TVA pe motive și concluzii complet nerelevante din perspectiva cerințelor legale pentru deducerea TVA.

b.1.4) Chiar dacă legislația nu impune o astfel de condiție cu privire la justificarea necesității și oportunității serviciilor din perspectiva TVA, totuși societatea susține că deține și a prezentat documente relevante pentru a arăta că serviciile achiziționate erau necesare activității specifice derulate de .X..

b.1.4.1) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor achiziționate de la terți, cu titlu de exemplu, societatea redă în susținerea contestației, în .X.X, “*conținutul câtorva facturi de servicii emise de fiecare furnizor extern către .X.*”, pentru care “*deține și alte documente justificative suplimentare*”, adiționale facturii și comenzii.

Societatea reiterează că procedura internă utilizată de .X. în privința achiziției de bunuri sau/și servicii presupune ca respectivele achiziții să fie, în primul rând, evidențiate în detaliu în comenzi/.X.. Aceste .X., emise doar de persoane autorizate în acest sens din cadrul .X., sunt emise prestatorilor/furnizorilor care livrează bunurile/serviciile potrivit specificațiilor din respectivele comenzi. Mai departe, aprobarea la plată de către reprezentanții .X., alocată în acest sens, a facturilor aferente comenzilor respective indică faptul că serviciile/bunurile evidențiate în comenzi, facturate ca atare de către prestatori/furnizori, au fost prestate/livrate în condițiile agreeate în acele comenzi. Per a contrario, .X. nu acceptă la plată facturi ale căror comenzi aferente nu au fost respectate de către furnizori/prestatori.

Astfel, societatea susține că toate facturile acceptate de .X. sunt însoțite în sistemul IT al .X. și de documentul “Invoice Aproval”, anexând în acest sens în susținerea contestației mai multe print screen-uri (capturi din sistem) cu aceste documente, care responsabilizează persoana semnatară, respectiv cea care acceptă printr-un click în câmpul aferent din sistemul IT, cu faptul că serviciile au fost într-adevăr primite de .X..

În acest context, un alt aspect pe care societatea dorește să-l sublinieze se referă la faptul că, în concordanță cu contractul dintre .X. și Guvernul României, .X. avea obligația să investească în România și să modernizeze fabrica de la .X.. Acest obiectiv nu putea fi realizat fără cheltuielile angajate de .X., din care fac parte și cele refuzate la deducere de către echipa de inspecție fiscală.

b.1.4.2) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor achiziționate de la cele două societăți de grup, respectiv .X. .X. (denumită în continuare .X.) și .X. .X. (denumită în continuare .X.), societatea menționează că acestea au reprezentat de fapt, în mare parte, refacturări de servicii prestate în beneficiul .X. SA de părți terțe cu care cele două societăți afiliate aveau relații comerciale.

Mai exact, așa cum a fost explicat de .X. și în contextul unei .X. (.X.) obținută de societate în anul 2009, .X. SA și .X. au încheiat

un contract de agent, prin care oricare dintre părți este autorizată să negocieze în numele celeilalte părți aspecte privind achiziționarea de materiale, componente, echipamente, instalații mecanice, precum și anumite servicii. Contractul respectiv acordă agentului dreptul de a negocia cotații cu furnizorii și de a emite comenzi către aceștia în numele principalului (.X. SA). În acest context, sunt utilizați termenii și condițiile comerciale standard .X., însă agentul are dreptul de a le modifica de comun acord cu furnizorul în cazul în care, utilizând o judecată prudentă de afaceri, acest lucru este necesar. Principalul va rambursa costurile cu furnizorii/cheltuielile/plățile majorate cu o marjă aplicată asupra oricăror servicii cu valoarea adăugată furnizate de agent.

Astfel, societatea precizează că din punct de vedere al regulilor TVA, cele două societăți din grup au acționat ca și cumpărători-revânzători în ceea ce privește serviciile de engineering sau de mediu prestate în mod direct de către societăți terțe către .X.. În mare parte, aceste servicii de mediu au fost prestate în beneficiul .X. SA de către furnizorul .X., și constau în studii de contaminare al terenului fabricii .X. de la .X. și studii hidrologice, analize ale reziduurilor, eșantionări ale apei potabile, inclusiv folosirea unui container steril. Facturile emise de prestatorul .X. ce au fost ulterior refacturate către .X. SA, în baza respectivelor “comenzi”, au fost depuse în susținerea contestației în .X.X.

.X. susține că necesitatea achiziției acestor servicii derivă din perspectiva imaginii/reputației societății pe piață. Astfel, era esențial ca fabrica .X. să răspundă tuturor standardelor înalte de calitate și de siguranță a muncii și de mediu. În acest sens, primirea acestor servicii de mediu a asigurat societatea de faptul că acționează în siguranță din punct de vedere al securității mediului înconjurător în general.

Un alt tip de servicii refacturate în baza comenzilor, către .X. SA de societățile afiliate, prezentate în susținerea contestației în .X.X, sunt serviciile de inginerie, specifice activității desfășurate de societate. În acest sens, aceasta din urmă a primit servicii de asistență în vederea facilitării procesului de producție de la furnizorul I M .X., facturate prin intermediul .X..

În ceea ce privește serviciile achiziționate de .X. SA în mod direct de la societățile din grup, societatea menționează cu titlu de exemplu serviciile de training în ceea ce privește funcționalitatea e-BM (.X. prestate de către .X., pentru care a prezentat organelor de inspecție fiscală:

- Fișa de prezență la trainingul respectiv, semnată de către participanții la curs, .X.X;
- Agenda de training, .X.X;



- Invitația pentru training transmisă participanților, .X.X.

b.1.5) Societatea consideră că decizia organelor de inspecție fiscală cu privire la negarea dreptului de deducere a TVA încalcă o serie de principii consacrate în jurisprudența CJUE în materie de TVA, respectiv:

- principiul neutralității TVA, enunțat de art.3 din Codul fiscal și în cazul C-255/02 Halifax, principiu ce impune eliberarea în întregime a comercianților de povara TVA datorată sau plătită în cursul tuturor activităților lor economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora, dacă acestea sunt în principiu, subiect de TVA;

- principiul certitudinii impunerii, detaliat la art.3 lit.b) din Codul fiscal și reiterat în cazul C-255/02 Halifax, întrucât organele de inspecție fiscală au refuzat în mod nelegal dreptul de deducere a TVA în baza unor condiții suplimentare, ce afectează situația financiară a societății, care se află în imposibilitatea de a avea o certitudine cu privire la obligațiile fiscale ce îi revin în ceea ce privește dreptul de deducere;

- principiul proporționalității reținut în cauze precum Teleos vs. Commissioners of Customs and Exercise, Molenheide (soluția pronunțată în cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96 și C-25/03, Eswein), potrivit căruia măsurile stabilite prin legislația națională în materia fiscalității nu pot depăși ceea ce este proporțional în atingerea scopului urmărit, în cauză evitarea fraudei și evaziunii fiscale și principiul prevalenței substanței asupra formei;

- principiul cooperării loiale, ce indică, printre altele, faptul că autoritățile și instanțele naționale trebuie să interpreteze legislația internă în spiritul legislației comunitare relevante, iar prevederile procedurale interne nu pot face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de legislația comunitară.

b.2) În ceea ce privește obligarea societății de a ajusta TVA în suma de .X. lei, urmare casării unor bunuri de capital în cadrul perioadei de ajustare, societatea menționează că, în principiu, din punct de vedere al TVA, pentru un bun de capital achiziționat după data aderării, pentru care TVA a fost dedusă total sau parțial, și care a fost casat în cursul perioadei de ajustare de 5 ani, în înțelesul dispozițiilor de la pct.6 alin.(4) din norme, se aplică prevederile art.149 din Codul fiscal, deci se efectuează ajustarea TVA. Totuși, potrivit excepției menționate la art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, ajustarea TVA nu se efectuează în cazul în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă, situație aplicabilă în cazul .X., întrucât după casare, bunurile au fost valorificate/livrate.

.X. precizează că bunurile de capital casate au constat în câteva echipamente și utilaje aferente producției modelului .X. și diverse echipamente tehnologice aferente producției .X. .X. .X., model a cărui producție a fost oprită în noiembrie 2011, când .X. SA a inițiat producția modelului .X.. Prin urmare, .X. SA a fost nevoită să ia decizia casării echipamentelor și utilajelor specifice producției .X. .X. .X., care nu mai puteau fi folosite în contextul producției modelului .X..

În sprijinul celor mai sus afirmate, societatea a anexat în susținerea contestației, în .X.X o scrisoare transmisă către .X. de Comisia Europeană–DG Taxud, ca răspuns la o întrebare adresată pe această speță.

Ca dovadă a faptului că legislația în domeniul TVA nu era suficient de explicită sau nu era în totalitate aliniată legislației europene, respectiv Directivei TVA și jurisprudenței CJUE, societatea precizează că începând cu data de 01.01.2016, dispozițiile legale referitoare la ajustarea TVA în situația bunurilor de capital au fost modificate, în sensul că, cu sau fără valorificare, casarea nu impune ajustare. Astfel, în prezent, excepția referitoare la casare, care nu impune ajustarea TVA într-o astfel de situație, oferă o arie extinsă a situațiilor în care nu se impune ajustarea, nu condiționează, în vederea neefectuării ajustării, ca operațiunea să fie urmată de valorificarea bunurilor rezultate.

În sprijinul celor de mai sus, societatea invocă principiile exprimate în cuprinsul Concluziilor Avocatului General elaborate în cauza C-234/11 .X.s Haskovo AD.

Totodată, societatea menționează că deține și a prezentat pe perioada controlului fiscal procesele verbale de casare, procesele verbale de dezmembrare, tichetele de cântărire, tichetele de predare, precum și facturile care arată valorificarea bunurilor/deșeurilor rezultate urmare casării, mai exact faptul că aceste bunuri au fost vândute către terți, pe care le anexează în susținerea contestației la .X.X.

În acest sens, societatea a prezentat cu titlu de exemplu trasabilitatea echipamentelor “Civilworks in Bodyshop” respectiv “Robot sudura”, achiziționate de către .X. în anul 2012, respectiv 2009, casate în anii 2014/2010, având număr de inventar .X., care, urmare casării, au fost valorificate de către .X. SA.

b.3) Referitor la nerecunoașterea scutirii de TVA aplicată de societate pentru anumite bunuri exportate, .X. SA susține că echipa de control a refuzat să accepte ca fiind scutită de TVA suma facturată de societate către clientul .X. din SUA (denumit în continuare .X.), în legătură cu anumite bunuri exportate către India, reprezentând o diferență de preț agreată de părți pentru respectivele bunuri.

Societatea precizează că în luna mai 2010, în calitate de vânzător, a încheiat un contract de vânzare-cumpărare (.X.X) cu .X., în

calitate de cumpărător, pentru utilajele dezafectate din fosta fabrică de motoare și cutii viteze .X., iar potrivit contractului, s-a stabilit o valoare totală a tranzacției în cuantum de .X. USD, care ulterior, urmare a negocierilor dintre părți a fost stabilită la suma de .X. USD. La momentul încheierii contractului nu au fost precizate prețurile unitare pentru fiecare utilaj/parte de utilaj și nici nu a fost stabilită o metodă de determinare a acestora, sumele pe fiecare utilaj în parte urmând a fi agreeate ulterior, în funcție de livrările realizate de .X. către clienții acestuia. Întrucât părțile nu au agreeat niciodată pe repere, ci doar în funcție de posibilitatea identificării unor clienți pentru respectivele bunuri/destinațiile bunurilor, alocarea pe repere a reprezentat o cerință pur contabilă și care a fost elaborată unilateral de către .X. și agreeată ulterior de .X., prin acceptarea facturii defalcate pe repere.

.X. menționează că în data de 15.02.2013, în baza actului adițional la contractul de mai sus, a procedat la reanalizarea sumelor incluse în toate facturile pe care le-a emis către .X. până la acea dată. Astfel, în legătură cu valoarea de .X. USD declarată la export pentru utilajele expediate către India, urmare analizei a rezultat o diferență totală de .X. USD față de valoarea declarată inițial pentru exporturile către India, suma totală stabilită pentru bunurile vândute de .X. către beneficiarul din India fiind de .X. USD. Această situație de fapt a condus la emiterea de către .X. către .X. a facturii de diferență de preț nr..X./19.12.2013. Suma de .X. USD nu a fost diminuată din alte tranzacții (livrări către alte destinații geografice), ci provine ca urmare a clarificării de către părți a prețului final, defalcat în funcție de cerința efectivă în piața auto a pieselor supuse vânzării.

În acest context, pentru a efectua defalcarea prețurilor pe repere, ținând cont de faptul că prețurile totale pe destinații fusese deja agreeate cu beneficiarul .X., societatea susține că a identificat următoarea metodologie de calcul, pe care o prezintă în susținerea contestației în .X.X, respectiv: pornind de la valoarea de intrare înregistrată în contabilitatea .X. SA pe fiecare reper în parte, a fost calculată ponderea acesteia în totalul valorii de intrare înregistrată în contabilitate pentru toate echipamentele vândute către .X.. Această pondere (procentaj) a fost ulterior aplicată la totalul prețului de vânzare agreeat cu .X., pe fiecare destinație în parte (prețurile agreeate în baza actului adițional din data de 15.02.2013).

Prin urmare, întrucât .X. nu este parte afiliată a .X. SA, iar prețul total de vânzare fusese deja agreeat și plătit în avans de .X. conform extrasului de cont, prezentat în susținerea contestației în .X.X, societatea consideră că, potrivit legii nu se impunea efectuarea unui raport de evaluare.

.X. precizează că legislația de TVA nu impune stabilirea unui preț pe repere vândute, ci acceptă și stabilirea unui preț global aferent bunurilor vândute, dacă părțile agreează în acest fel. Astfel, prețul bunurilor reprezintă voința părților, deoarece legea de TVA nu menționează o anumită procedură în a stabili prețul unor bunuri, aceasta fiind o decizie subiectivă agreată de părți, atât timp cât furnizorul și beneficiarul nu sunt părți afiliate.

Societatea invederează prevederile art.137 alin.(1) din Codul fiscal, în vigoare la data supusă inspecției fiscale, decizia dată în cazul Curții Europene de Justiție C-412/03 Hotel Scandic și reglementările în materie civilă și concluzionează faptul că atât timp cât prețul bunurilor este unul serios și obiectiv determinat, condiții îndeplinite de părțile în cauză, nici autoritățile administrative și nici instanțele de judecată nu pot interveni în voința părților.

De asemenea, societatea invocă prevederile pct.2 alin.(2) din Normele metodologice date în sensul art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, în vigoare la data la care a avut loc livrarea și cazurile CJUE C-230/87 Naturally Yours Cosmetics Limited, C-33/93 Empire Stores Ltd, C-288/94 Argos, C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio SA reiterând că prețul solicitat de .X. SA pentru exportul către India facturat ca atare către .X. și acceptat de acesta din urmă, reprezintă acordul încheiat între părți și ar trebui să fie recunoscut ca atare de către autoritățile fiscale.

Cum baza de impozitare a TVA (suma plătită de .X. către .X. SA) nu poate fi contestată de către echipa de control, ea fiind clar exprimată în actul adițional din 15.02.2013 și în facturile dintre părți, societatea susține faptul că scutirea de TVA aferentă exportului către India ar trebui recunoscută în totalitate, raportat la întreaga bază de impozitare agreată de comun acord, care cuprinde și suma de .X. USD înscrisă în factura .X./19.12.2013.

Așadar, întrucât legislația de TVA nu impune în niciun fel stabilirea unui preț anume în ceea ce privește livrarea de bunuri, iar obligațiile mutual agreeate de părți în materia contractuală sunt constituțional și legal aparate de intervenția terților (art.1169 din Noul Cod civil, art.45 din Constituția României), societatea consideră că din perspectivă legală, .X. SA și .X. au avut libertatea de a stabili prețul livrării după propriile criterii și înțelegeri.

.X. consideră că este îndreptățită să aplice scutirea de TVA asupra întregului preț al bunurilor exportate, având în vedere că dispune de documentația justificativă întocmită la data exportului efectiv către India și că exportul către India a fost recunoscut de organele de inspecție fiscală, acestea neexprimând niciun dubiu cu privire la faptul că bunurile au ajuns la destinație în India. Faptul că .X. SA a emis o

factură pentru diferența de preț nu impune efectuarea unui nou export al bunurilor și a unui nou document de transport.

Societatea precizează că în mod eronat echipa de inspecție fiscală au făcut referire la art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, în cazul său specific fiind relevante dispozițiile art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, întrucât .X. a vândut sub condiția de livrare EXW, așa cum rezultă din contract, iar transportul bunurilor a fost în sarcina cumpărătorului, respectiv în sarcina .X..

Astfel, .X. SA susține că în ceea ce privește scutirea de TVA pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, prevăzută la art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, aceasta se justifică cu documentele prevăzute la alin.(2) al art.3 din Instrucțiunile aprobate prin OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în vederea justificării scutirii de TVA pentru bunurile expediate în India, .X. SA menționează că deține următoarele documentele justificative, prezentate în susținerea contestației și pe parcursul derulării inspecției fiscale:

- Contractul și actul adițional încheiate cu .X.– .X.X;
- Situația livrărilor efectuate în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat în luna mai 2010, cumpărător .X., cu detalieri pe destinații, cu prețurile alocate atât la data efectuării exporturilor, cât și prețurile finale, conform Actului adițional din data de 15.02.2013 – .X.X;
- facturile emise de .X. SA către .X. în ceea ce privește exportul către India – .X.X;
- declarațiile vamale de export definitiv în ceea ce privește exportul către India – .X.X;
- Titlul de proprietate valabil și vandabil, liber de sarcini și orice grevări emis de către .X. SA pentru toate echipamentele ce au făcut obiectul contractului încheiat în anul 2010, precum și chitanța de vânzare semnată de .X. SA la data finalizării contractului, conform punctului 3.1 din contract – .X.X;
- Situația exporturilor către India la data efectuării acestora, aferentă declarațiilor vamale de export definitiv.

.X. SA consideră că negarea dreptului de aplicare a scutirii de TVA la export ar încălca grav principiul proporționalității și al prevalenței substanței asupra formei, iar potrivit jurisprudenței CJUE, nu se poate deroga de la principiul neutralității, exceptând cazurile de fraudă.

De asemenea, .X. SA precizează că neaplicarea scutirii în țara de origine a bunurilor (România) ar presupune, în orice caz, că aceasta ar colecta TVA în lipsa oricărei creanțe fiscale, întrucât logica

regimului operațiunilor la export este aceea că țara în care se consumă bunul (India) este și țara care percepe integral TVA, la cota aplicabilă în aceasta țară. Prin urmare, chiar și în lipsa dublei impuneri (mai exact, chiar dacă India nu ar colecta TVA, urmare impozitării importului) s-ar produce o redistribuire a competenței fiscale contrară principiului neutralității.

b.4) Cu privire la dobânzile și penalitățile de întârziere stabilite de echipa de inspecție fiscală, societatea solicită reanalizarea constatărilor incluse în RIF și anularea acestora, nu doar în ceea ce privește obligația fiscală principală de TVA stabilită în sarcina sa, ca urmare a negării dreptului de deducere a TVA, a dreptului de scutire de TVA sau ca urmare a impunerii unei obligații de ajustare a TVA, ci și în ceea ce privește accesoriile aferente acestor sume, reprezentând dobânzi și penalități.

.X. SA susține că în toată perioada verificată a avut sume în plus în evidențele fiscale (suprasolviri din TVA admisă la rambursare și nerambursată efectiv societății) care ar fi trebuit să fie avute în vedere la calcularea obligațiilor fiscale accesorii pentru sumele stabilite suplimentar prin decizia de impunere dat fiind că a creditat în mod constant bugetul de stat neplătindu-i-se dobânzi pentru aceste sume.

În acest context, societatea consideră că impunerea la plata obligațiilor fiscale accesorii inclusiv pentru perioadele în care .X. avea înregistrate suprasolviri în fișa sin.X.ică pe plătitor reprezintă o abordare neproportională și neechitabilă.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au efectuat la .X. SA o inspecție fiscală parțială, în care s-a procedat la soluționarea cu control ulterior a deconturilor de TVA aferente perioadei 01.01.2010-30.06.2014, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./14.06.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016, contestată.**

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv ianuarie 2010-iunie 2014, .X. SA, în calitate de beneficiar, a înregistrat în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de servicii emise de diverși furnizori externi și furnizori afiliați.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, a tratamentului fiscal aplicabil, determinării naturii concrete a acestor servicii, oportunității și necesității acestora, organele de inspecție fiscală au solicitat societății

documentația prin care să fundamenteze din punct de vedere valoric și să justifice în mod inteligibil, relevant și credibil, doar serviciile facturate, înregistrate drept cheltuieli ale perioadei și menționate în mod analitic pe furnizori, perioade de timp și tipuri de activități, iar în situația în care documentația justifică în plus și alte tipuri de activități care nu mai constituiau obiectul solicitării organelor de inspecție fiscală, din documentația prezentată să reiasă cu claritate elementele corespunzătoare serviciilor facturate în cauză.

Urmare analizei conținutului economic al respectivelor servicii facturate către .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- Societatea nu a fost în măsura să poată prezenta dovada înregistrării la organul fiscal competent a contractelor încheiate cu acești parteneri, cu excepția unor documente .X., echivalentul unor comenzi, aferente doar unui anumit număr de furnizori, înregistrate după un interval de câțiva ani comparativ cu momentul când avea obligația legală să le înregistreze și nu pentru tot intervalul de timp în care s-au facturat serviciile;

- Societatea nu a putut prezenta stadiul de execuție al lucrărilor în cadrul intervalului de timp menționat între emiterea comenzii și emiterea facturii, determinat în baza situațiilor de lucrări care însoțesc facturile, a proceselor verbale de recepție sau a altor documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate, în situația în care se consideră a fi necesar prestării serviciilor intervalul de timp menționat între emiterea comenzii și emiterea facturii, iar pentru situația în care facturile de servicii externe nu fundamentează din punct de vedere valoric și nu justifică în mod inteligibil, relevant și credibil, prestarea efectivă a serviciilor facturate, nefiind însoțite de situații de lucrări și procese-verbale de recepție a lucrărilor, nu au fost aduse precizări clare și concise referitor la modalitatea avută în vedere pentru determinarea stadiului de execuție al lucrărilor, al analizării sub aspectul cuantumului valoric și al conținutului economic al respectivelor facturi, precum și al recepției serviciilor prestate;

- Societatea nu a adus precizări nici referitor la posibilitatea ca printre condițiile impuse executanților să existe și obligația de execuție a lucrărilor în regim de asigurare a calității (.X.) și nici nu a prezentat dovada materială a faptului că furnizorii de servicii au executat asemenea lucrări în ceea ce privește strict relația cu .X. SA;

- În privința serviciilor externe facturate de către furnizorul intra-grup, referitor la numărul personalului deservent angrenat în realizarea lucrărilor amintite, calificarea profesională și identitatea fiecărei persoane, precum și dacă respectivele persoane sunt angajații proprii ai societăților care facturează serviciile către .X. SA, nu au fost

aduse precizările solicitate de către organul de inspecție fiscală și susținute material și documentar, ținând cont de faptul că solicitările formulate sunt de fapt condiții intrinseci în cadrul relațiilor economice încheiate între părțile contractante menționate, necesare fundamentării sub aspectul juridic și economic realizarea lucrărilor;

- În eventualitatea realizării respectivelor lucrări în regim de asigurare a calității, organele de inspecție fiscală au solicitat precizări referitor la posibilitatea ca executanții să se fi obligat să asigure condiții pentru desfășurarea unor audituri de secundă parte din partea .X. SA, în calitate de achizitor al acestor servicii facturate, la cererea acestuia și dacă a fost formulată și înaintată o astfel de cerere către executanți, nefiind oferite precizările solicitate;

- Având în vedere faptul că momentul începerii prestării lucrărilor este în directă dependență de îndeplinirea măsurilor de prevenire organizatorice, igienico-sanitare și tehnice (forme organizatorice SSM de admitere la lucru întocmite și măsuri tehnice SSM pentru asigurarea zonei de lucru luate), nu au fost prezentate dovezi materiale și documentare pentru coordonarea, îndrumarea și efectuarea instructajului de protecția muncii;

- Pentru aceste servicii externe de natura lucrărilor suport lansare, facturate către .X. SA de furnizorul intra-grup .X., nu există elemente indicative conform cărora este posibilă fundamentarea și probarea materială a momentului recepției acestor lucrări facturate, ca interval de timp bine delimitat în cadrul perioadei dintre momentul inițial al generării documentului .X. și cel al facturării serviciilor de către furnizorul respectiv, nefiind prezentate documentele confirmate de .X. SA prin care executantul trebuia să comunice societății .X. SA, în calitate de investitor și beneficiar, data terminării lucrărilor prevăzute în comanda, precum și dovada comunicării acestora transmisă, de către executant, și reprezentantului investitorului în zona de lucru, respectiv componentei comisiilor de recepție numite de către .X. SA pentru recepția acestor servicii facturate;

- Nu au fost prezentate documentele din care să rezulte elemente probante conform cărora să poată fi identificată modalitatea prin care s-a comunicat prestatorului de servicii externe adresa locului la care vor fi realizate serviciile, datele de identificare ale persoanelor din partea prestatorului de servicii căruia reprezentanții .X. SA i-au comunicat adresa locului de prestare a serviciilor, precum și modalitatea de comunicare a datelor de identificare ale persoanelor cărora li se va permite accesul în incinta locației de lucru cu prezentarea datelor de identificare ale persoanelor care au coordonat activitatea acelor persoane care au contribuit în mod direct la prestarea serviciilor;



- Nu au fost prezentate documente din care să rezulte recepția serviciilor facturate;

- Pentru serviciile externe facturate către .X. SA, de natura închirierii de echipament, aducerii de echipamente, tooling pentru teste, depozitare tooling, colectare piese prototip, livrare și pregătire piese, nu au fost aduse precizări punctuale referitor la identitatea proprietarului mijloacelor de transport necesare transportului materialelor, pieselor și echipamentelor, numerele de înmatriculare ale acestora și identitatea personalului deservent, care în mod normal se regăsesc în Registrul de poartă, probate documentar cu scrisori de trăsură și/sau foi de parcurs ale acestor mijloace de transport în strictă concordanță cu respectivele lucrări facturate;

- Având în vedere și faptul că punctele de descărcare a materialelor, pieselor și echipamentelor trebuiau a fi precizate cu adresa exactă, precum și faptul că recepția se efectuează de către .X. SA, în calitate de achizitor la nivelul bazei de aprovizionare sau punctului de sprijin, nu au fost aduse precizări punctuale și concise referitor la locațiile unde au fost descărcate și depozitate bunurile, intervalul de timp cât s-au aflat la dispoziția .X. SA, identitatea persoanelor care le-au recepționat și a celor care le-au primit în gestiune și nici prezentarea certificatelor de calitate sau a declarațiilor de conformitate a calității și/sau a rapoartelor de încercări emise de furnizorii respectivi pentru piesele, materialele și echipamentele facturate.

- Există aceeași lipsă de elemente în susținerea și fundamentarea tranzacțiilor și în situația logică a înapoierii către .X. SA a anumitor echipamente la sfârșitul perioadei de folosință, nefiind precizată identitatea proprietarilor mijloacelor de transport necesare transportului materialelor, pieselor și echipamentelor, numerele de înmatriculare ale acestora și identitatea personalului deservent, care în mod normal se regăsesc în Registrul de poartă și nici prezentarea scrisorilor de trăsură și/sau a foilor de parcurs ale acestor mijloace de transport strict pentru aceste lucrări;

- Pentru serviciile externe de natura lucrărilor suport lansare, design, modificări matrițe, proiectare sisteme, asistență tehnică, modificare tooling, instalare echipamente, rearanjări echipamente, relocare tooling, design și proiectare, reparații, conectări la rețele, montare, demontare și relocare piese, facturate către .X. SA de anumiți furnizori, nu există elemente indicative conform cărora este posibilă fundamentarea și probarea materială și documentară a momentului recepției acestor lucrări facturate, ca interval de timp bine delimitat în cadrul perioadei dintre momentul inițial al generării documentului .X. și cel al facturării serviciilor de către furnizorii respectivi, nefiind posibilă prezentarea documentelor confirmate de .X. SA, prin care executanții

trebuiau să comunice către .X. SA, în calitate de investitor și beneficiar, data terminării tuturor lucrărilor prevăzute în comanda, precum și dovada comunicării acestora transmisă, de către executant și reprezentantul investitorului în zona de lucru, respectiv a comisiilor de recepție numite de către .X. SA pentru recepția acestor servicii facturate;

- Pentru serviciile externe de natura lucrărilor de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, facturate către .X. SA, nu există elemente probante conform cărora să poată fi identificată modalitatea prin care s-a comunicat prestatorilor de servicii externe adresa locului la care vor fi realizate serviciile, datele de identificare ale persoanelor din partea prestatorilor de servicii cărora reprezentanții .X. SA le-au comunicat adresa locului de prestare a serviciilor, precum și modalitatea de comunicare ale persoanelor cărora li se va permite accesul în incinta locației de lucru cu prezentarea datelor de identificare ale persoanelor care au coordonat activitatea acelor persoane care au contribuit în mod direct la prestarea serviciilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că doar simpla prezentare a facturilor de servicii externe și a documentelor aferente .X., echivalentul unor comenzi emise de furnizori, fără a fi susținute de probe documentare suplimentare (contractul de prestări servicii, situații de lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate, studii de piață, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare), solicitate de către organele de inspecție fiscală a fi prezentate în vederea stabilirii relevanței stării de fapt fiscale nu poate fi suficientă pentru a justifica modalitățile concrete de demonstrare a existenței operațiunilor, precum și dacă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor externe facturate s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile, în situația în care nu este posibilă identificarea unor elemente de fond obligatorii de avut în vedere în cadrul analizei conținutului economic al serviciilor externe facturate către .X. SA, în mod special cu privire la modalitatea efectivă de desfășurare a operațiunilor și imposibilitatea de a fi stabilită identitatea personalului deservent și intervalul de timp al desfășurării activității, precum și orice alte circumstanțe edificatoare ale situației de fapt de avut în vedere la realizarea atribuțiilor de serviciu.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.8 alin.(7<sup>1</sup>), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.259 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene (Directiva a IV-a și a VII-a a Comunităților Economice Europene), art.1, art.3, art.6, art.7, art.8, art.9, art.12, art.20, art.73 și

art.78 din HG nr.51/1996 pentru aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice și a punerii în funcțiune a capacităților de producție, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de servicii emise de diverși furnizori externi și înregistrate în evidența contabilă a .X. SA, în perioada ianuarie 2010- iunie 2014, acestea nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, având în vedere că nu a fost posibilă justificarea în mod suficient a realității prestării efective a serviciilor facturate cu documentația solicitată, conform dispozițiilor legale invocate, fiind lipsite de elemente care să justifice necesitatea reală și oportunitatea acestora.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă conform proceselor verbale de scoatere din funcțiune nr..X./ 11.10.2010 și nr..X./11.10.2012, notelor de corecție pentru casare parțială .X./2011, proceselor verbale de scoatere din funcțiune nr..X./05.04.2012, nr..X./11.05.2012. nr..X./ 29.06.2012, nr..X./05.10.2012, respectiv .X./07.12.2012, procesului verbal de scoatere din funcțiune nr..X./09.12.2013 și procesului verbal de scoatere din funcțiune .X./26.03.2014, ieșirea din patrimoniu a unor utilaje și echipamente tehnologice specifice industriei auto, cu mențiunea că la data achiziției acestora în anii 2009, 2010, 2011 și 2012 și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de casare a respectivelor bunuri de capital (utilaje și echipamente tehnologice specifice industriei auto), a avut loc înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestora, dar în cadrul perioadei de ajustare de 5 (cinci) ani, adică începând cu luna ianuarie 2009, ianuarie 2010, ianuarie 2011, respectiv ianuarie 2012, în funcție de data achiziției și intrării în patrimoniul societății.

Având în vedere faptul că în cursul anilor 2010, 2011, 2012, 2013 și semestru I 2014 a intervenit evenimentul de scoatere din funcțiune a utilajelor care generează ajustarea taxei, organele de inspecție fiscală au constatat că există o ajustare a TVA în favoarea statului, în funcție de data achiziției și intrării în patrimoniul societății a utilajelor și echipamentelor tehnologice în valoare de două cincimi pentru utilajele și echipamentele achiziționate în anul 2009, trei cincimi pentru utilajele și echipamentele achiziționate în anii 2010 și 2012, respectiv patru cincimi pentru utilajele și echipamentele achiziționate în anul 2011, în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.149 alin. (1) lit.a) alin.(2) lit.a) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.54 alin.(7) și alin.(9), respectiv alin.(10) și alin.(12) din HG nr.44/2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă valorii bazei de impozitare a facturii nr..X./19.12.2013 reprezentând majorarea valorii livrărilor de repere la export, recuperate din dezafectarea instalațiilor și utilajelor, ce nu au întrunit condițiile prevăzute de prevederile art.1 alin.(4) și alin.(5) și art.2 alin.(1) și alin.(2) lit.a), lit.b) pct.1,2 și 3 și lit.c) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, modificat prin OMFP nr.2230/2011, pentru a beneficia de scutirea de taxă cu drept de deducere în baza art.143 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că societatea nu a justificat scutirea de taxă prin prezentarea unei declarații vamale de export certificată de biroul vamal de export.

**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:**

**A) Aspecte procedurale:**

A.1) Referitor la excepția invocată de către societate privind anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./14.06.2016, conform prevederilor art.185 alin.(1) teza finală Cod de procedură civilă, motivat de faptul că organul de inspecție fiscală a decăzut din dreptul de a mai continua inspecția fiscală ca urmare a încălcării termenului prevăzut de art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Termenul prevăzut de această normă legală pentru durata efectuării inspecției fiscale este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, în cazul depășirii acestui termen, organul de inspecție fiscală nefiind decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere înăuntrul termenului de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se

desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarii. În acest sens, s-a pronunțat și Curtea de Apel .X. prin Sentința civilă nr..X./2014, rămasă definitivă.

Invocarea de către societate a jurisprudenței naționale, într-o speță similară sub aspectul depășirii duratei maxime prevăzută pentru desfășurarea inspecției fiscale, respectiv Sentința civilă nr..X./2015 emisă de Curtea de Apel .X.-Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, nu poate fi reținută în condițiile în care nu există o practică constantă a instanțelor de judecată, în acest sens se are în vedere Sentința civilă nr..X./2014 pronunțată de Curtea de Apel .X., rămasă definitivă.

Referitor la invocarea art.185 alin.(1), teza finală din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completări ulterioare, se reține că potrivit alin.(1):

*“(1) Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.”*

Potrivit prevederilor art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”*

Având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 26.11.2014, în speță devin incidente prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unuia dintre elementele obligatorii ale acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori

denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că „*actul administrativ fiscal emis [...] prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.*”, ceea ce nu este cazul în speță.

A.2) În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia nerespectarea dispozițiilor art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală referitoare la durata maximă a inspecției fiscale, i-a cauzat o vătămare evidentă, constând în stabilirea nelegală a obligațiilor fiscale suplimentare, inclusiv a accesoriilor aferente, al căror quantum a fost majorat ca urmare a prelungirii nelegale a termenului pentru efectuarea controlului, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum am arătat, termenul de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

Totodată, potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că încă de la începutul inspecției fiscale, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, echipa de control a întocmit mai multe solicitări scrise pentru prezentarea de date, informații și documente justificative, documente și situații pe care societatea avea obligația legală de a le fi întocmit, deține și prezenta organelor de inspecție fiscală. Societatea a prezentat în mod anevoios și incomplet datele și situațiile solicitate, determinând alocarea unui fond de timp suplimentar de către echipa de inspecție fiscală pentru examinarea unor documente având caracter tehnic și pentru analiza și înțelegerea unor mecanisme de lucru specifice activității desfășurată de contribuabil.

Astfel, la solicitarea înregistrată sub nr..X./05.12.2014 de a se prezenta, în funcție de perioada în cauză, conform prevederilor art.155 alin.(35) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.72 alin.(1) și pct.78 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, facturile emise de un număr eşantionat de furnizori servicii externe, traduse în limba română, a fost necesar să se revină prin solicitările înregistrate sub nr..X./ 02.02.2015, nr..X./03.03.2015, nr..X./07.04.2015 și nr..X./22.04.2015, fără a se da curs în final la toate aceste solicitări.

De altfel și în anexele contestației, societatea a depus documentele pentru justificarea serviciilor externe, facturate tot în limba engleză sau germană, organul de soluționare a contestației solicitând prin adresa nr..X./19.10.2016, depunerea documentelor traduse în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu precizarea că traducerea se poate realiza, cu titlu de exemplu, pentru fiecare tip de serviciu (de natura lucrărilor suport lansare, design, modificări matrițe, proiectare sisteme, asistență tehnică, modificare tooling, instalare echipamente, rearanjări echipamente, relocare tooling, design și proiectare, reparații, conectări la rețele, montare, demontare și relocare piese, furnizării pieselor de schimb, închirierii de echipament ridicat, aducerii de echipamente, tooling pentru teste, depozitare tooling, colectare piese prototip etc.) în măsura în care documentele prezentate sunt aceleași pentru întreaga perioadă verificată.

Mai mult, în ceea ce privește susținerea că depășirea duratei inspecției fiscale ar fi fost de natură să afecteze activitatea contribuabilului, echipa de inspecție fiscală menționează că la ședința de analiză comună a stadiului inspecției fiscale solicitată de reprezentanții societății, urmare a prezentării de constatări fiscale acesteia, care a avut loc la sediul DGAMC .X. în data de 08.09.2015, însăși reprezentanții .X. au solicitat o prelungire a termenului de închidere a inspecției fiscale susținând un timp fizic necesar pentru a avea posibilitatea prezentării documentelor justificative solicitate.

În consecință, contrar susținererilor contestatarei, depășirea perioadei de derulare a inspecției fiscale nu poate atrage nulitatea deciziei de impunere, câtă vreme aceasta nu a fost vătămată în drepturile sale, din cele de mai sus, rezultând că la această depășire a contribuit chiar modul în care a înțeles societatea să-și îndeplinească obligația legală de a colabora cu organele de inspecție fiscală.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că societatea a beneficiat de rambursări cu control ulterior a TVA, conform deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, astfel că accesoriile pentru un debit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016 sunt aferente unor sume care au stat la dispoziția societății, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței convenite în termenele stabilite de lege.

Mai mult, accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, fiind aferente unor sume care au stat la dispoziția contribuabilului.

Astfel, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală, contribuabilul datorează accesorii potrivit prevederilor legale.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatar, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016.

## **B) Aspecte de fond:**

**B.1). Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă TVA dedusă de societate pentru achiziția de utilaje și echipamente reprezentând bunuri de capital, se ajustează în favoarea statului, în condițiile în care casarea acestora a avut loc înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestora, dar în cadrul perioadei de ajustare.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA a înregistrat în evidența contabilă conform proceselor verbale de scoatere din funcțiune nr..X./11.10.2010 și nr..X./11.10.2012, notelor de corecție pentru casare parțială .X./2011, proceselor verbale de scoatere din funcțiune nr..X./05.04.2012, nr..X./11.05.2012 nr..X./ 29.06.2012, nr..X./05.10.2012, respectiv .X./07.12.2012, procesului verbal de scoatere din funcțiune nr..X./09.12.2013 și procesului verbal de scoatere din funcțiune .X./26.03.2014, ieșirea din patrimoniu a unor utilaje și echipamente tehnologice specifice industriei auto, cu mențiunea că la data achiziției acestora în anii 2009, 2010, 2011 și 2012 și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că scoaterea din funcțiune a respectivelor bunuri de capital (utilaje și echipamente tehnologice specifice industriei auto), a avut loc înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestora, dar în cadrul perioadei de ajustare de 5 ani, adică începând cu luna ianuarie 2009, ianuarie 2010, ianuarie 2011, respectiv ianuarie 2012, în funcție de data achiziției și intrării în patrimoniul societății și având în vedere faptul că în



cursul anilor 2010, 2011, 2012, 2013 și semestrul I 2014 a intervenit evenimentul de scoatere din funcțiune a utilajelor care generează ajustarea taxei, existând o ajustare a TVA în favoarea statului, în funcție de data achiziției și intrării în patrimoniul societății a utilajelor și echipamentelor tehnologice în valoare de două cincimi pentru utilajele și echipamentele achiziționate în anul 2009, trei cincimi pentru utilajele și echipamentele achiziționate în anii 2010 și 2012, respectiv patru cincimi pentru utilajele și echipamentele achiziționate în anul 2011.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății, TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.a) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.54 alin.(7) și alin.(9), respectiv alin.(10) și alin.(12) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art.149 alin.(1) lit.a) și lit.d), alin.(2), alin.(4) lit.d) și alin.(5) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată precizează:

*“Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital*

*(1) În sensul prezentului articol:*

*„a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; [...]*

**d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri [...]**

**(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin.(4) lit.a) – d):**

*a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);”*

**(3) Perioada de ajustare începe:**

*a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin.*

(2) lit.a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

**(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:**

**d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;”**

**(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:**

a) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin.(2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.[...]

c) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;”

Prin Normele metodologice de aplicare a art.149 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, la pct 54 alin.(7) și alin.(9), în vigoare în anii 2010-2011, se prevede:

“(7) Ajustarea prevăzută la art.149 alin.(4) și (5) din Codul fiscal nu se efectuează în situația în care sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.a), b) și d) din Codul fiscal referitoare la livrarea către sine, precum și în situația în care nu are loc o livrare de bunuri în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) din Codul fiscal, cu excepția casării activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital în conformitate cu prevederile art.149 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

(9) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența, cu excepția situațiilor prevăzute la alin.(7). **Casarea unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar se aplică prevederile referitoare la ajustare, dacă bunul își încetează existența în cadrul perioadei de ajustare.”**

Prevederile citate mai sus, sunt similare cu cele prevăzute la pct. 54 alin.(10) și alin.(12) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2013.

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital achiziționate, dar numai în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se efectuează în cazul în care bunul este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, sau își încetează existența și se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare sau în care apare obligația ajustării.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, și așa cum rezultă și din situația de fapt prezentată, se reține că .X. SA și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției unor utilaje și echipamente tehnologice specifice industriei auto, iar ulterior a decis casarea acestora și scoaterea lor din funcțiune, înainte de expirarea duratei lor normale de funcționare, dar în cadrul perioadei de ajustare de 5 ani, neîndeplinind condițiile necesare pentru a putea fi utilizate în scopul pentru care au fost inițial achiziționate.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează că bunurile de capital casate au constat în câteva echipamente și utilaje aferente producției modelului .X. și diverse echipamente tehnologice producției .X. .X. .X., model a cărui producție a fost oprită în noiembrie 2011, când .X. SA a inițiat producția modelului .X.. Prin urmare, .X. SA a fost nevoită să ia decizia casării echipamentelor și utilajelor specifice producției .X. .X. .X., care nu mai puteau fi folosite în contextul producției modelului .X..

Totodată, societatea menționează că deține și a prezentat pe perioada inspecției fiscale procesele verbale de casare, procesele verbale de dezmembrare, tichetele de cântărire, tichetele de predare, precum și facturile care arată valorificarea bunurilor/deșeurilor rezultate urmare casării, mai exact faptul că aceste bunuri au fost vândute către terți, pe care le anexează în susținerea contestației la .X.X.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că prin casare, mijlocul fix își încetează existența, iar în speța supusă soluționării, contestatara a decis casarea bunurilor de capital înainte de

expirarea duratei normale de funcționare a acestora, organul de soluționare a contestației reține faptul că în cauză se aplică prevederile legale referitoare la ajustare ținând cont de faptul că bunurile și-au încetat existența în cadrul perioadei de ajustare.

În sensul celor mai sus precizate este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, exprimat într-o speță similară prin adresa nr..X./2014, anexată în copie la dosarul cauzei, care precizează:

*“[...] demontarea unui bun de capital, urmată de valorificarea unor părți componente (...) nu se regăsește printre excepțiile de la obligația de ajustare a taxei, enumerate la art.149 alin.(4) lit.d) pct.1-4 din Codul fiscal, astfel impunându-se ajustarea TVA în cazul în care bunul își încetează existența, chiar dacă sunt valorificate părțile componente. Perioada de ajustare este de 5 ani.”*

Referitor la invocarea prevederilor art.184, art.187 și art.188 din Directiva de TVA, se reține că în legislația internă referitoare la TVA a fost efectuată transpunerea legislației comunitare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a scos din funcțiune mijloace fixe care nu se mai puteau folosi în procesul de producție al automobilelor .X., respectiv a casat utilaje și echipamente specifice industriei auto, bunuri încadrate atât de societate, cât și de organele de inspecție fiscală ca și bunuri de capital.

Totodată, din analiza Anexei nr.X la contestație, se reține că societatea a valorificat „deșuri feroase”, „deșuri metalice”, „ambalaje contaminate rezultate din dezafectare” etc.

În ceea ce privește prezentarea cu titlu de exemplu a trasabilității echipamentelor “Civilworks in Bodyshop” respectiv “Robot sudura”, achiziționate de către .X. în anul 2012, respectiv 2009, casate în anii 2014/2010, având număr de inventar .X., care, urmare casării, au fost valorificate de către .X. SA prin factura nr..X./12.10.2010, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza facturii mai sus menționate, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că societatea a livrat deșuri.

Astfel, se reține că societatea nu a valorificat bunuri de capital pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, ci deșuri, bunuri care nu reprezintă bunuri de capital, în înțelesul art.125 alin.(1) din Codul fiscal. Prin urmare, societatea nu se regăsește printre excepțiile

de la obligarea de ajustare a taxei prevăzute la art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.305 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2016, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că operațiunea de casare a bunurilor de capital a intervenit în perioada 2010–iunie 2014, caz în care sunt aplicabile prevederile legale mai sus menționate, respectiv prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Or, conform principiului neretroactivității legii civile, aceasta se aplică numai situațiilor ivite după intrarea ei în vigoare, nu și situațiilor anterioare acestei date. Noua lege nu poate afecta situațiile juridice definitiv formate (constituite, modificate sau stinse) și nici efectele produse de acestea înainte de intrarea sa în vigoare. Acest principiu este reglementat de Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ care la art.6 *Aplicarea în timp a legii civile*, stipulează:

*„(1) Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă.*

*(2) Actele și faptele juridice încheiate ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau, după caz, a săvârșirii ori producerii lor.”*

Referitor la invocarea de către societate a jurisprudenței europene, respectiv a cauzei C-234/11 *.X.s Haskovo AD*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum rezultă din considerentele respectivei decizii, speța supusă judecății de referă la regularizarea deducerii în situația în care distrugerea mai multor clădiri destinate producerii de energie și înlocuirea acestora cu clădiri moderne având aceeași destinație nu constituie o modificare a factorilor utilizați la stabilirea cuantumului deducerii TVA achitată în amonte, ceea ce nu este cazul în speță, întrucât obligarea ajustării TVA a intervenit ca urmare a casării bunurilor de capital, urmată de vânzarea de deșeuri.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că argumentele contestatarei nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat TVA dedusă inițial, aferentă bunurilor de capital casate și

scoase din funcțiune, înainte de expirarea duratei lor normale de funcționare, dar în cadrul perioadei de ajustare de 5 (cinci) ani, și au stabilit în sarcina societății TVA în cuantum de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016 pentru TVA în sumă de .X. lei.

**B.2) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. SA beneficiază de scutirea de TVA pentru majorarea valorii reperelor exportate anterior în India, evidențiată în factura nr..X./19.12.2013 emisă către .X., în condițiile în care societatea nu a prezentat documentele prevăzute în actele normative în vigoare, care să justifice scutirea de TVA.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA, în calitate de vânzător, a încheiat în luna mai 2010 un contract de vânzare-cumpărare cu societatea .X. (.X.), din SUA, în calitate de cumpărător, pentru livrarea reperelor și componentelor ce se puteau recupera din dezafectarea instalațiilor și utilajelor din fosta fabrică de motoare și cutii de viteză .X., repere specificate în .X.X a contractului, mai puțin documentațiile tehnice aferente și componente ce funcționau sau conțineau informații proprietate intelectuală deținute de .X..

Aferent derulării acestui contract, pentru livrarea efectivă a unui număr total de X bucăți repere, în perioada august 2011-februarie 2013, la destinațiile comunicate de client, .X. SA a emis un număr de X facturi de export, valoarea cumulată a acestor facturi de export fiind de .X. USD, din care valoarea de .X. USD aferentă unui număr de X bucăți repere cu destinația comunicată de client India și valoarea de 20.000 USD aferentă unui număr de X bucăți repere cu destinația comunicată de client Statele Unite.

Pentru aceste operațiuni, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea justifică scutirea de TVA în conformitate cu prevederile OMFP nr.2222/2006, modificat prin OMFP nr.2230/2011,

fiind întocmite declarații vamale de export certificate de biroul vamal de export.

În luna februarie 2013, au fost finalizate livrările efective de repere recuperate din dezafectarea instalațiilor și utilajelor fiind convenită în data de 15.02.2013, modificarea alocării valorii contractului în sumă de .X. USD, astfel încât valoarea bunurilor exportate în India să fie de .X. USD.

Pentru a se încadra în această alocare a valorii contractului stabilită în data de 15.02.2013, .X. SA a emis factura de export nr..X./19.12.2013 în valoare de .X. USD, echivalentul sumei de .X. lei, reprezentând majorarea valorii de .X. USD a exporturilor declarate anterior în India.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică scutirea de TVA pentru suma de .X. USD reprezentând majorarea valorii reperelor exportate în India, având în vedere următoarele:

- nu a fost prezentată declarația vamală de export certificată de biroul vamal de export;

- facturile anterioare de export în India au fost întocmite pe livrări efective de repere, la comunicarea cumpărătorului, acesta acceptându-le fără a semnală refuzuri, iar declarațiile vamale de export întocmite, aferente acestor facturi nu au fost temporare. Prin realocarea valorii contractului convenită în data de 15.02.2013, nu au fost stabilite prețuri ale reperelor, ci o alocare a valorii contractului pe destinații geografice, fiind modificată doar valoarea exporturilor anterioare efectuate în India, ulterior livrărilor efective pe repere.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu întrunește condițiile prevăzute la art.1 alin.(4) și alin.(5) și art.2 alin.(1) și alin.(2) lit.a), lit.b) pct.1,2 și 3 și lit.c) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, modificat prin OMFP nr.2230/2011, pentru a beneficia de scutirea de TVA, motiv pentru care au colectat TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./19.12.2013.

**În drept**, la art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate scutirile pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar.

Astfel, potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

**„(1) Sunt scutite de taxă:**

**a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;”**

Pentru aplicarea scutirii de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) din Codul fiscal, legiuitorul, prin introducerea alin.(3) în cadrul aceluiași articol, face trimitere la ordinul al ministrului finanțelor publice care stabilește documentele necesare justificării acestei scutiri de taxă și după caz, a procedurii și a condițiilor care trebuie îndeplinite. Astfel, potrivit alin.(3):

**“(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin.(1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”**

La data efectuării operațiunilor de către societate, actul normativ care reglementează modul de justificare a scutirii de TVA cu drept de deducere prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal este OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.1 alin.(4) și art.(5) din Anexa 1–Instrucțiuni de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Codul fiscal la ordinul mai sus menționat, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

**“(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.**

**(5) Dacă pentru operațiuni scutite de taxă sunt emise facturi pentru valoarea totală ori parțială a unor operațiuni înaintea faptului generator de taxă sau sunt emise facturi pentru avansuri, scutirea se justifică în conformitate cu prevederile prezentelor instrucțiuni, în termenul prevăzut la alin. (4), de la data faptului generator de taxă.”**



Potrivit art.2 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

*“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.*

*(2) Scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:*

*a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;*

*b) unul dintre următoarele documente:*

*1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau*

*2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;*

*c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”*

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau, după caz, de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul acestora, și numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului sau, după caz, a cumpărătorului sau o altă persoană în contul acestora. Exportatorul, respectiv furnizorul, justifică scutirea de TVA cu documentele legale citate mai sus.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, pentru factura nr..X./19.12.2013 reprezentând majorarea valorii livrărilor de repere la export, societatea nu a justificat scutirea de

TVA prin prezentarea unei declarații vamale de export certificată de biroul vamal de export, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA aferentă bazei de impozitare a facturii nr..X./19.12.2013, în conformitate cu prevederile art.2 alin.(2) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, modificat prin OMFP nr.2230/2011.

Analizând documentele anexate la dosarul contestației, în copie, organul de soluționare a contestației reține, spre exemplificare, următoarele:

- Contractul de vânzare din 27.05.2010 și Actul adițional la contractul de mai sus din 15.02.2013, încheiate cu .X., în limba engleză;
  - Metodologie de calcul pentru prețurile pe repere;
  - Extras de cont emis de Citibank Europe PLC, Dublin – Suc. România în care se menționează încasarea de către .X. SA a sumei de .X. USD în data de 31.05.2010;
  - Situația livrărilor efectuate în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat în luna mai 2010, cumpărător .X., cu descrieri tehnice și comerciale, cu prețurile alocate atât la data efectuării exporturilor, cât și prețurile finale;
  - facturile emise de .X. SA către .X. în perioada aug.2011-febr.2013, în valoare totală de .X. USD;
  - factura nr..X./19.12.2013 emisă de .X. SA către .X., în valoare de .X. USD;
  - Documente electronice de export, certificate de biroul vamal de export în perioada aprilie 2012-februarie 2013, pentru valoarea totală facturată în sumă de .X. USD, expeditor .X. SA,
- din analiza cărora rezultă că pentru factura de export nr..X./19.12.2013 în valoare de .X. USD, reprezentând majorarea valorii de .X. USD a exporturilor declarate anterior către India, societatea nu a prezentat declarația vamală de export certificată de biroul vamal de export, iar facturile anterioare de export în India au fost întocmite pe livrări efective de repere, la comunicarea cumpărătorului, acesta acceptându-le fără a semnala refuzuri, iar declarațiile vamale de export întocmite, aferente acestor facturi nu au fost temporare. Prin realocarea valorii contractului convenită în data de 15.02.2013, nu au fost stabilite prețuri ale reperelor, ci o alocare a valorii contractului pe destinații geografice, fiind modificată doar valoarea exporturilor anterioare efectuate în India, ulterior livrărilor efective pe repere.

Se reține că societatea, prin contestația formulată, precizează că a emis factura nr..X./19.12.2013 pentru o diferență de preț, ce nu impune efectuarea unui nou export al bunurilor și a unui nou document de transport, astfel că este îndreptățită să beneficieze de regimul de scutire de TVA cu drept de deducere asupra întregului preț al bunurilor exportate. Totodată, .X. SA susține că scutirea de TVA pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, prevăzută la art.143 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, se justifică cu documentele prevăzute la alin.(2) al art.3 din Instrucțiunile aprobate prin OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, întrucât .X. a vândut sub condiția de livrare EXW, așa cum rezultă din contract, iar transportul bunurilor a fost în sarcina cumpărătorului, respectiv în sarcina .X..

Totodată, se reține că pentru factura de export nr..X./19.12.2013 în valoare de .X. USD, reprezentând majorarea valorii de .X. USD a exporturilor declarate anterior către India, nu a fost posibilă justificarea scutirii de TVA în baza prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile OMFP nr.2222/2006 modificat prin OMFP nr.2230/2011, prin prezentarea documentelor legale citate mai sus.

Așa cum de altfel s-a reținut mai sus, la data operațiunilor în cauză, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă, precum și procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă sunt reglementate prin OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ordin care prevede la art.1 alin.(9) din Anexa 1 că: *„Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni.”* *“Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală.”*

Din interpretarea acestor prevederi legale, rezultă că în situația în care persoanele impozabile nu pot justifica scutirea de TVA cu drept de deducere cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni, se aplică regimul de taxare, adică pentru operațiunile în cauză se colectează TVA.

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia negarea dreptului de aplicare a scutirii de TVA la export ar încălca grav principiul proporționalității și al prevalenței substanței asupra formei, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nedeclararea integrală a valorii bunurilor la export, nu înseamnă neîndeplinirea cerințelor de formă, ci vizează fondul operațiunii. Prin urmare nu poate fi reținută nici jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene invocată de societate.

În ceea ce privește susținerea contestată, potrivit căreia pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările de bunuri în afara Comunității, trebuie să se țină cont de substanța operațiunii, și anume dacă bunurile livrate au fost expediate în afara Comunității, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, însă aplicarea acestui regim fiscal trebuie justificată pe baza documentelor expres prevăzute de legiuitor.

De asemenea, se reține că livrările aferente contractului derulat cu .X. din SUA, nu au fost destinate în totalitate exportului și livrărilor intracomunitare, ci și livrărilor la intern efectuate în anul 2010 și pentru care .X. SA a emis factura nr..X./19.12.2013.

Se reține că societatea, prin adresele nr..X./27.03.2014 și nr..X./29.05.2014, comunicate Direcției Regionale Vamale .X., prezentate la .X.X la Raportul de inspecție fiscală, anexate în copie la dosarul cauzei, a solicitat modificarea declarațiilor vamale de export definitiv anterioare și certificarea declarației vamale de export pentru valoarea facturii nr..X./19.12.2013 emisă de .X. SA, susținând că declarațiile vamale aferente facturilor emise anterior s-au efectuat în vederea justificării valorii în vamă la export a reperelor expediate fără ca acestea să fie definitive întrucât prețurile nu fuseseră agreate de cumpărător, însă nu a făcut dovada că a primit răspuns favorabil în sensul celor solicitate.

Mai mult, se reține faptul că demersurile întreprinse de .X. SA la biroul vamal, pentru modificarea declarației vamale de export pentru valoarea facturii menționată mai sus, reprezintă, în fapt, o recunoaștere a celor constatate, expuse mai sus.

Totodată, referitor la susținerea societății potrivit căreia declarațiile vamale aferente facturilor emise anterior s-au efectuat în vederea justificării valorii în vamă la export a reperelor expediate fără ca acestea să fie definitive întrucât prețurile nu fuseseră agreate de

cumpărător, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât prin contractul de vânzare încheiat cu .X., la pct.3.4, se prevede faptul că *“Cumpărătorul poate revinde integral sau parțial echipamentele în baza unui angajament de vânzare”*, livrările fiind efectuate la comunicarea cumpărătorului în baza Angajamentului de vânzare, moment în care acesta trebuia să cunoască prețul de cumpărare pentru a ști la ce preț poate vinde. Facturile anterioare de export în India au fost întocmite pentru livrările efective de repere, la comunicarea cumpărătorului, acesta acceptându-le fără a semnala refuzuri, iar declarațiile vamale de export întocmite, aferente acestor facturi nu au fost temporare.

Prin urmare, din analiza documentelor depuse de contestatară pentru justificarea regimului de scutire de TVA cu drept de deducere aplicat de societate operațiunilor în cauză, prin raportare la dispozițiile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunii, se reține că .X. SA, nu justifică scutirea de TVA cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare, respectiv cu declarația vamală de export certificată de biroul vamal de export.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016 pentru suma TVA în sumă de .X. lei.

**B.3) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. SA beneficiază de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile de servicii emise de diverși furnizori externi, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea serviciilor și măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

**În fapt,** .X. SA, în calitate de beneficiar, a înregistrat în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de diverși furnizori externi, printre care și societățile afiliate .X. și .X. .X., reprezentând servicii de natura costurilor legate de consultanță juridică, servicii IT și alte costuri de relocare, costuri lansare .X., costuri management pentru inginer

coordonare lansare, verificarea eșantioanelor materialelor de construcții, eșantionarea apei potabile, servicii inginerie și alte servicii repartizate facilităților de producție .X., studii CAD (design alternativ), rearanjare echipamente, pregătire pachet complet care include layout, calcul timpi de producție, fezabilitate, studii Yamazumi, harta aprovizionare, furnizare piese pentru echipamente, aducere echipamente pentru dezmembrare linie arbore cotit, dezmembrare echipament .X., lucrări executate în perioada de pre-proiectare, asistență tehnică, simultaneous engineering (proiectare simultană) .X., întocmire documentație suport V408, lucrări de relocare a conveioarelor aflate deasupra liniilor de producție, precum și a instalațiilor electrice aferente acestora, spargere și eliminare beton, eșantionare și analiza uleiului de condensare, servicii demontare și furnizare instalații metalice servicii demontare și instalare conducte, servicii de proiectare, lucrare management proiect șantier din România, presetare puncte de lucru linie motor FOX (modificare cutii, polishare dulapuri, modificasre suportți, cărucioare etc.), programare de la distanță a modului de evidență a datelor, echipament de protecție premium, diverse mărimi și adaptori pentru teste etc.

Întrucât în timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală doar facturile de servicii externe și documentele aferente .X., echivalentul unor comenzi emise de furnizor, fără ca acestea să fie susținute de probe documentare suplimentare (contractul de prestări servicii, situații de lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate, studii de piață, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare), pentru a justifica în mod suficient prestarea efectivă a serviciilor facturate cu documentația solicitată, fiind lipsite de elemente care să justifice necesitatea și oportunitatea acestora, respectiv dacă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor externe facturate s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile, în conformitate cu prevederile art.8 alin.(7<sup>1</sup>), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.259 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene (Directiva a IV-a și a VII-a a Comunităților Economice Europene), art.1, art.3, art.6, art.7, art.8, art.9, art.12, art.20, art.73 și art.78 din HG nr.51/1996 pentru aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice și a punerii în funcțiune a capacităților de producție, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de servicii emise de diverși furnizori externi.

**În drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

*„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*,

iar la art.146 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”*

La art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare până la data de 31.12.2012.

Începând cu data de 01.01.2013 art.146 alin.(1), mai sus menționat, stipulează:

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând

faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar indiferent de probe (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detalii pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Sin.X.izând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./14.06.2016 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse la situația de fapt în cauză, se reține că întrucât, în timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală doar facturile de servicii externe și documentele aferente .X., echivalentul unor comenzi emise de furnizor, fără ca acestea să fie susținute de probe documentare suplimentare (contractul de prestări servicii, situații de lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate, studii de piață, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare), pentru a justifica în mod suficient prestarea efectivă a serviciilor facturate cu documentația solicitată, fiind lipsite de elemente care să justifice necesitatea și oportunitatea acestora, respectiv dacă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor externe facturate s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de servicii emise de diverși furnizori externi.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea susține că deține documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în interesul desfășurării activității economice a societății, respectiv:



- facturi ce detaliază natura serviciilor;
- informații privind serviciile și descrierea acestora din conținutul comenzilor (.X.) emise pe aceste servicii;
- documente de acceptare a facturilor către .X.;
- rapoarte de servicii sau alte documente, precum corespondența între părți, acolo unde este cazul.

Astfel, spre exemplificare societatea precizează că în ceea ce privește serviciile de mediu achiziționate de la terți (decontaminare și eliminarea rezidurilor rezultate în urma decontaminării, eșantionarea apei din pânza freatică cu o pompă de aspirare continuă, determinarea conținutului de hidrocarbon de petrol din apă), .X. a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și alte documente justificative, respectiv:

- Oferte de servicii trimise de către furnizori, pe cazul specific al .X., .X.X;
- Aprobările de buget solicitate și primite de către .X. pentru primirea acestor servicii, .X.X;
- Rapoartele emise de către prestatorul .X. în urma eșantionării apei din pânza freatică, .X.X.

În ceea ce privește serviciile specifice activității desfășurate de societate (exemplu: îmbunătățirea pachetului de engineering tehnic de bază, suport tehnic, proiect management), achiziționate de către aceasta de la prestatorii externi, precum .X. GmbH, .X. a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală și alte documente, respectiv:

- Ofertele de servicii transmise de către furnizori, pe cazul specific .X., conținând defalcări ale sumelor care urmează a fi percepute pe etape ale serviciilor, .X.X;
- Rapoarte tehnice emise pe cazul specific .X., .X.X;
- Manual tehnic realizat de furnizorul .X. în ceea ce privește ridicarea asistată a motorului, .X.X.

Astfel, cu titlu de exemplu, prestatorul .X. GBR a prestat servicii de decontaminare în incinta din .X. și a procedat la transportul în afara unității a azbestului rezultat din relocarea preselor utilizate în fabrică, dar și în urma modernizărilor efectuate asupra secției Presaj din incinta fabricii .X..

Exemplele pot continua și cu serviciul prestat de .X., în baza comenzii nr..X., care se referă la monitorizarea poluării apei subterane ca urmare a dezafectării unor tancuri subterane de benzină. Sunt descrise în factură tipul analizelor efectuate cu scopul de a determina gradul de poluare a pânzei freactice, poluare rezultată din activitatea anterioară a fabricii .X..

Mai departe, prestatorul .X. a efectuat în mare parte lucrări de relocare a liniilor de prese deja existente de pe vechile

amplasamente, pentru a putea fi integrate în procesul de fabricație al noului autoturism .X., produs în perioada respectivă. Spre exemplu, factura .X., reprezintă refacturarea costurilor cu relocarea liniei de prese H4 împreună cu echipamentul de blanking aferent.

Din analiza documentelor anexate de societate în susținerea contestației și având în vedere afirmația societății potrivit căreia există documente înaintate organelor de inspecție fiscală care să justifice prestarea efectivă a serviciilor externe facturate de diverși furnizori externi și că prestarea efectivă rezultă din însăși comenzile lansate, facturile emise și acceptarea la plată a acestora precum și din unele mesaje de pe e-mail ce fac trimiteri la comenzile sau facturile respective, organul de soluționare a contestației reține că aceasta nu sunt în concordanță cu situația reală din timpul desfășurării inspecției fiscale la sediul .X. din .X., în acest sens fiind formulate de către echipa de inspecție fiscală X (X) solicitări de documente și informații, conform dispozițiilor Codului de procedură fiscală și care constituie anexe la raportul de inspecție fiscală, demersuri inutile în condițiile în care ar fi fost înaintată echipei de inspecție fiscală documentația cerută de reglementările legale, în susținerea prestării serviciilor respective.

Se reține că singurele documente prezentate organelor de inspecție fiscală în susținerea și justificarea serviciilor externe au fost documentele .X., asimilate unor comenzi și facturile emise, acestea din urmă constituind, de asemenea, anexe la raportul de inspecție fiscală, iar “detaliile” din facturile prezentate, invocate de societate, fie sunt simple trimiteri la coduri interne de alocare din documentele .X., fie sunt atât de simplificat redactate încât face imposibilă identificarea naturii efective a serviciilor facturate, contrar dispozițiilor exprese ale art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel și documentele prezentate în anexele la prezenta contestație, pentru justificarea prestării serviciilor externe facturate sunt cu trimiteri la coduri de alocare diverse, ce nu sunt în măsură a fi acele documente “corespunzătoare” pentru determinarea naturii și justificarea prestării efective a serviciilor.

Astfel, spre exemplificare, din analiza “manualului tehnic al furnizorului pentru operațiune de ridicare motor asistată”, atașat în .X.X, nu rezultă ce serviciu concret a fost efectiv prestat societății producătoare de automobile.

Fișa de prezență la trainingul referitor la funcționalitatea e-BM atașată în .X.X conține o listă de persoane cu domiciliul în diverse orașe din țară, iar datele din Agenda trainingului referitor la

funcționalitatea e-BM atașată în .X.X nu corespund cu datele înscrise în Invitația la training transmisă participanților din .X.X.

Având în vedere că pentru această speță, în susținerea contestației, societatea a anexat documente într-o limbă străină, fără să fie însoțite de traduceri în limba română, certificate de traducători autorizați, în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr.A\_SLP .X./19.10.2016, Direcția generală de soluționare a contestației a solicitat societății depunerea documentelor traduse, precum și alte documente pe care le consideră necesare în susținerea cauzei, potrivit prevederilor art.276 alin.(4) din același act normativ, cu mențiunea că în ceea ce privește solicitarea traducerii în limba română a documentelor depuse aceasta se poate realiza, cu titlu de exemplu, pentru fiecare tip de serviciu, în măsura în care documentele prezentate sunt aceleași pentru întreaga perioadă verificată.

Întrucât urmare solicitării, prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 2179/28.11.2016, societatea a transmis *“un set de traduceri care sunt pertinente și concludente soluționării contestației constând în câte un set de documente pentru fiecare dintre furnizorii relevanți ai societății”*, organul de soluționare a contestației a reținut ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În conformitate cu prevederile art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației, Direcția de generală de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr.A\_SLP nr..X./29.11.2016, a solicitat Direcției generale de administrare a marilor contribuabili să analizeze și să se pronunțe asupra documentelor depuse de contribuabil.

Urmare solicitării, prin adresa nr.X./28.12.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 2375/29.12.2016, organele de inspecție fiscală au precizat:

*Din analiza documentelor justificative traduse in limba romana prezentate de .X. Romania SA in sustinerea contestatiei sale, se constata ca acestea nu probeaza necesitatea si modalitatea efectivă de*

*derulare a serviciilor astfel incat sa se poata concluziona ca serviciile au fost in scopul operatiunilor taxabile.*

*Astfel,*

*- Pentru factura nr..X./18.05.2011 in valoare de .X. €, emisa de .X. GbR ce consemneaza servicii de decontaminare prese si eliminare finala deseuri de azbest precum si decontaminare in interiorul sectiei si eliminare finala deseuri rezultate sunt prezentate un numar de 28 pagini de documente cuprinzand comanda facuta de .X. Romania SA, Oferte ale societatii .X. GbR facute catre .X. .X. Gmbh pentru fabrica .X. .X. ce se intituleaza "de revizie", comunicari in care se prezinta sarcinile de lucru ale unor experti straini intre care aceia de supervizare a descarcarii camioanelor ce livreaza substante chimice si aceea de instruire a supervisorului .X. GbR, corespondenta pe mail referitoare la comanda.*

*Nu sunt prezentate rapoarte de lucru, rezultate ale testelor si analizelor efectuate conform ofertei, procese verbale de receptie, documente referitoare la intrarea camioanelor cu substante chimice in incinta .X. Romania SA, manipularea si depozitarea acestora, documente referitoare la instructajele expertilor, etc, documente care sa probeze necesitatea si modalitatea efectivă de derulare a serviciilor astfel incat sa se poata concluziona ca serviciile au fost in scopul operatiunilor taxabile.*

*- Pentru factura nr..X./15.07.2011 in valoare de .X. £ emisa de .X. Ltd ce consemneaza servicii de simulare linie taiere, dezvoltare model, specificatie, instruire, sunt prezentate un numar de X pagini de documente cuprinzand comanda facuta de .X. Romania SA, prospectul si manualul tehnic al unui scripete (chinga) de ridicare motor, certificate de testare datate in anul 2012 cu o poza unica, un manual de instructiuni de folosire pentru siguranta muncii, toate aceste documente fara legatura cu serviciile consemnate in factura si un deviz-oferta privind instalatia de ridicare a motorului, nedatat.*

*Nu sunt prezentate rapoarte de lucru, rezultate ale testelor si simularilor efectuate conform ofertei, procese verbale de receptie, documente referitoare la intrarea camioanelor cu instalatii in incinta .X. Romania SA, manipularea si depozitarea acestora, documente referitoare la instructajele expertilor, etc, documente care sa probeze necesitatea si modalitea efectiva de derulare a acestor servicii facturate, astfel incat sa se poata concluziona ca serviciile au fost in scopul operatiunilor taxabile.*

*- Pentru factura nr..X./19.11.2013 in valoare de .X. € emisa de firma Dr.-Ing. .X. ce consemneaza servicii de optimizare a unei unitati mobile de remediere a panzei freatice sunt prezentate un numar de 20 pagini cuprinzand comanda facuta de .X. Romania SA, un raport de*

*analiza apa potabila (de la robinete si nu freatica) pentru enterococi, pesticide si spori ale caror probe au fost prelevate in anii 2010 si 2011.*

*Nu sunt prezentate rapoarte de lucru in legatura cu tipul de servicii consemnat in factura, documente care sa probeze necesitatea si modalitatea efectiva de derulare a acestor servicii facturate, astfel incat sa se poata concluziona ca serviciile au fost in scopul operatiunilor taxabile.*

*- Pentru factura nr..X./1014 din 31.10.2011 in valoare de .X. € emisa de .X. & Co ce consemneaza servicii de facilitati pentru linia de caroserii .X. sunt prezentate un numar de .X. pagini cuprinzand comanda facuta de .X. Romania SA, corespondenta purtata pe e-mail in anul 2015 cu reprezentanti ai .X. .X. Gmbh din care rezulta ca .X. Romania nu este in posesia nici unui document de sustinere a facturii si solicita informatii privind in baza carui document s-a aprobat factura (a se vedea paginile 314-318 din documentatia prezentata), fotografii ale unui dispozitiv, tabele necompletate si o diagrama.*

*Nu sunt prezentate rapoarte de lucru, rezultate ale testelor si instructaje privind facilitatile pentru linia de caroserii .X. facturate, documente care sa probeze necesitatea si modalitatea efectiva de derulare a acestor servicii facturate, astfel incat sa se poata concluziona ca serviciile au fost in scopul operatiunilor taxabile.*

*- Pentru factura nr..X. /29.06.2012 in valoare de .X. € emisa de .X. Gmbh ce consemneaza servicii de relocare linie H5, sunt prezentate un numar de X pagini cuprinzand comanda facuta de .X. Romania SA, corespondenta pe e-mail privind defectiuni ale unui senzor de presa, un Raport tehnic privind posibila implementare a unor cerinte tehnice suplimentare solicitate de .X., nedatat si nesemnat, diagrame de functionare prese.*

*Nu sunt prezentate rapoarte de lucru, procese verbale de receptie, documente referitoare la intrarea camioanelor cu utilaje in incinta .X. Romania SA, manipularea si depozitarea acestora, documente referitoare la instructajele expertilor, etc, documente care sa probeze necesitatea si modalitatea efectivă de derulare a serviciilor astfel incat sa se poata concluziona că serviciile au fost in scopul operatiunilor taxabile.*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că aceste documente prezentate de societate pentru acest capăt de cerere nu sunt de natură să modifice situația de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale și nu justifică faptul că serviciile facturate de furnizorii externi au fost prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție

În justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia din perspectiva exercitării dreptului de deducere a TVA, nu prezintă relevanță justificarea necesității și oportunității serviciilor achiziționate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în situația în care se solicită TVA, persoana impozabilă este obligată să justifice îndeplinirea în mod cumulativ a condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, menționate mai sus.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate.

De asemenea, nu poate fi neglijată problema dovezii operației juridice în sens de negotium juris, în care scop se cere constatarea prin înscris a voinței părților (înscrisul este cerut ad validatem) sau existența unui început de dovadă scrisă care, completat cu alte probe, face dovada acestei operații.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate

condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Se reține faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

**„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă**

dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. [...]”

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul societății potrivit căruia o mare parte din serviciile achiziționate de la societățile de grup, au fost, în fapt, la rândul lor servicii prestate de terți către .X., dar care au fost facturate prin intermediul societăților din grup, acestea refacturându-le ulterior către .X., întrucât și în această situație, .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA din facturile primite de la furnizori, astfel că aceasta este obligată să justifice îndeplinirea în mod cumulativ a condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, menționate mai sus.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală, în mod neîntemeiat, au decis refuzarea dreptului de deducere a TVA invocând “în mod repetat o serie de argumente complet irelevante din perspectiva legislației de TVA”, cum ar fi faptul că .X. nu a adus precizări referitoare la posibilitatea ca printre condițiile executanților să existe și obligația de execuție a lucrărilor în regim de asigurare a calității, sau la posibilitatea existenței unor audituri de secundă parte etc., aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că neadmiterea deducerii TVA aferentă serviciilor facturate de furnizorii externi s-a efectuat în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocarea obligației de asigurare fiind efectuată de organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

Motivele prezentate, au fost fundamentate în baza unor prevederi și au constituit doar elemente de context în baza cărora s-a fundamentat constatarea că din documentele prezentate nu rezultă modul de prestare efectivă a serviciilor consemnate în facturi, modul de dimensionare și natura concretă a serviciilor, necesitatea și oportunitatea lor pentru a se putea concluziona că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia în concordanță cu contractul dintre .X. și Guvernul României, .X. avea obligația să investească în România și să modernizeze fabrica de la .X., iar acest obiectiv nu putea fi realizat fără cheltuielile angajate de .X., din care fac parte și cele refuzate la deducere de către echipa de inspecție fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a



contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că aceasta nu poate să vină în sprijinul unei alte susțineri a societății, și anume aceea că și în cazul documentelor justificative prezentate nu ar fi suficiente în legătură cu determinarea naturii serviciilor prestate, acest fapt nu putea să atragă din punct de vedere al TVA, anularea dreptului de deducere, întrucât serviciile înscrise în facturi la modul general sunt specifice unei activități de producție în industria auto și nu s-ar pune problema utilizării în alte scopuri.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu neagă faptul că .X. are implementat un sistem de organizare și informațional performant care permite conformarea unor lucrări complexe și de anvergură prin simpla acceptare la plată conform procedurilor interne, însă prestarea serviciilor nu s-a putut proba conform prevederilor legale - cele referitoare la recepția lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice și a punerii în funcțiune a capacităților de producție.

Înregistrarea documentelor .X. la ANAF la momentul contractării lucrărilor, așa cum prevăd în mod expres dispozițiile art.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru servicii de montaj, consultanță, asistență și alte servicii prestate de furnizori externi, însoțite de situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte documente corespunzătoare, este prevăzută tocmai în vederea confirmării prestării efective a serviciilor facturate.

Din analiza documentelor anexate în susținerea cauzei, se reține că înregistrarea acestor documente .X., cerută de lege a fi la momentul contractării lucrărilor, s-a făcut după o perioadă nelegală, pentru cea mai mare parte a acestor servicii, după câțiva ani de la momentul contractării, mai ales la începutul inspecției fiscale și nu pentru toate serviciile externe facturate, și foarte important fără a fi însoțite de situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte documente corespunzătoare așa cum prevede art.8 din Codul fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul societății potrivit căruia toate facturile acceptate de .X. sunt însoțite în sistemul IT al .X. și de documentul "Invoice Approval", anexând în acest sens în susținerea contestației mai multe print screen-uri (capturi din sistem) cu aceste documente, care responsabilizează persoana semnatară, respectiv cea care acceptă printr-un click în câmpul aferent din sistemul IT, cu faptul că serviciile au fost într-adevăr primite de .X., în condițiile în care respectivele print screen-uri nu sunt suficiente pentru a demonstra modalitatea concretă și efectivă de desfășurare a operațiunilor și nici nu

pot să ofere circumstanțe ale situației de fapt avute în vedere la realizarea operațiunilor, precum și dacă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor externe facturate s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia echipa de inspecție fiscală a repetat pe parcursul RIF-ului faptul că nu a fost posibilă dovada înregistrării la organul fiscal competent a contractelor încheiate de .X. cu furnizorii săi, în condițiile în care nici legislația de TVA în vigoare în perioada supusă controlului fiscal și nici cea curentă, nu prevăd necesitatea existenței unor contracte înregistrate cu furnizorii în ceea ce privește deducerea TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului.

De asemenea, nu poate fi neglijată problema dovezii operației juridice în sens de negotium juris, în care scop se cere constatarea prin înscris a voinței părților (înscrisul este cerut ad validatem) sau existența unui început de dovadă scrisă care, completat cu alte probe, face dovada acestei operații.

Totodată, se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat, de la care părțile nu se pot sustrage.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia din punctul său de vedere, plata facturii emise de către prestator substituie acceptarea lucrărilor, fiind o dovadă incontestabilă că acele servicii au fost prestate, iar .X. a luat cunoștință de finalizarea lor și a procedat la remunerarea prestatorilor în linie cu termenii comerciali agreeți, aceasta

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât efectuarea unei plăți nu demonstrează prestarea unei operațiuni și nici nu este o condiție pentru stabilirea tratamentului fiscal al acesteia.

Astfel, se reține că societatea face confuzie între înregistrarea în contabilitate a unei cheltuieli și a unei plăți, în speță reținându-se prevederile principiului contabilității de angajamente prevăzut la pct.36 din de OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează: *“efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”*

Referitor la argumentul societății potrivit căruia este dificil de înțeles abordarea echipei de inspecție fiscală, care pe parcursul RIF-ului, a încercat să creeze raționamentul că .X. ar fi achiziționat și plătit o varietate de servicii, care nu i-ar fi fost necesare/oportune, însă a acceptat ca fiind corectă colectarea TVA, în contextul taxării inverse, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

În conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„[...] persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.(2)- (6)”, iar potrivit art.150 alin.(2) din același act normativ „taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin.(2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin.(4) sau (5).”*

În conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, *„înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită*

*autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.[...]*”

Persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata TVA, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate în cauză, deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă -deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar obligația plății TVA de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că locul prestării serviciilor este acolo unde beneficiarul își are stabilit sediul activității economice, respectiv în România, astfel că persoana obligată la plata taxei este .X. SA.

Legislația în domeniul TVA permite anularea dreptului de deducere a TVA dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În speță se reține și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat într-o speță similară prin adresa nr. .X. /02.06.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care se precizează:

*„[...] dacă pe parcursul verificărilor efectuate se constată că achizițiile intracomunitare pentru care operatorii economici și-au exercitat dreptul de deducere prin mecanismul taxării inverse și au dedus integral această taxă, au alocat în fapt aceste achiziții pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, organele de control pot anula taxa dedusă, în condițiile legii”.*

Dreptul de deducere a TVA se judecă exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prevăzute în cuprinsul Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel indiferent dacă deductibilitatea unei cheltuieli este sau nu recunoscută la calculul impozitului pe profit, existența dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielii respective se analizează exclusiv prin raportare la prevederile art.145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal și la jurisprudența în domeniul TVA, iar prevederile referitoare la tranzacțiile efectuate între persoane afiliate nu sunt aplicabile și în ceea ce privește TVA, în același sens fiind și punctele de vedere ale direcțiilor

de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimate în spețe similare prin adresele nr..X. /01.11.2010 și nr..X. / 21.11.2011, anexate în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, societatea are obligația de a colecta TVA aferentă facturilor de servicii tehnice, de mediu, inginerie etc. emise de diverși furnizori externi, dar pentru că nu a prezentat documente justificative din punct de vedere fiscal din care să rezulte îndeplinirea condițiilor de deductibilitate, TVA dedusă de contribuabil prin aplicarea taxării inverse, este nedeductibilă fiscal.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016 pentru TVA în sumă de .X. lei.

**B.4) Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de accesorii aferente TVA, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.B.1), pct.B.2) și pct.B.3) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016 pentru TVA în sumă totală de .X. lei, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.06.2016 și pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente TVA în ceea ce privește cota aplicată.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia în toată perioada verificată, .X. SA a avut sume în plus în evidențele fiscale care ar fi trebuit să fie avute în vedere la calcularea obligațiilor fiscale accesorii pentru sumele stabilite suplimentar prin decizia de impunere dat fiind că a creditat în mod constant bugetul de stat neplătindu-i-se dobânzi pentru aceste sume, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit art.182 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor, iar în conformitate cu art.352 alin.(2) din același act normativ, procedura de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor

pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal este prevăzută explicit la capitolul 2 al Anexei 1 din OPANAF nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget.

De asemenea, se reține că acordarea dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal este efectuată de către organul fiscal competent prevăzut la cap.1 pct.2 din OMFP nr.1899/2004, acesta fiind organul fiscal căruia îi revine competența teritorială de administrare a creanțelor care solicită restituirea.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./14.06.2016 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**