



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel.: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA NR.000/05.2021
privind soluționarea contestației formulate de
X
prin reprezentant fiscal Y
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 000/2021

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **Z** prin adresa nr. **000/2021**, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **000/2021**, cu privire la contestația formulată de **X („X”)**, cod de înregistrare în scopuri de TVA în România, **000**, prin reprezentant fiscal **Y**.

X („X”) contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **000/2020** emisă de **Z** în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020**, prin care, urmare soluționării Decontului de TVA cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare nr. **000/2019**, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** și s-a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în suma de **000 lei**.

Totodată, societatea contestă și Deciziile de suspendare a inspecției fiscale nr. **000/2019** și nr. **000/2020** emise de **Z**.

Față de data comunicării deciziei de impunere, respectiv data de **00.00.2020**, conform semnăturii olografe a împuternicitului societății aplicată pe adresa nr. **000/2020** emisă de **Z** de înaintare a titlului de creanță contestat, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă la **Z**, în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **00.00.2021** conform stampilei postei aplicată pe plicul de transmitere și a notei de inventar aferente existente în original la dosarul cauzei fiind înregistrată sub nr. **000/2021** la **A-Z** potrivit ștampilei aplicată de Registratura acestei instituții pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orala a acesteia.

Prin adresa nr.**000/2021** confirmată de primire în data de **00.00.2021** de către reprezentantul fiscal al "X", Y, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, având în vedere prevederile Hotararii Guvernului nr.293/11.03.2021 privind prelungirea starii de alerta pe teritoriul Romaniei incepand cu data de 14.03.2021, precum si stabilirea masurilor care se aplica pe durata acesteia pentru prevenirea si combaterea efectelor pandemiei de COVID-19, în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, a comunicat faptul ca, "X" are posibilitatea de a susține oral contestația prin intermediul mijloacelor electronice de comunicare la distanță (telefon) sau platforma TEAMS sau poate renunța la susținerea orala a acesteia cu mentiunea ca optiunea trebuie transmisa în termen de 3 zile de la primire pe adresa de mail: contestatii.anaf@anaf.ro cu solicitarea de a indica o adresa de mail și un numar de telefon în vederea corespondarii.

Pana la data emiterii prezentei decizii, "X", prin reprezentant fiscal Y nu a dat curs solicitarii.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 emisă de Z în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, X („X”) sustine următoarele:

A. Aspecte procedurale

a.1. Societatea invoca nulitatea Deciziei de impunere **000/2020** și a Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** ca urmare a depasirii duratei legale de desfășurare a inspectiei fiscale sustinand ca au fost încălcate prevederile art.126 din Codul de procedura fiscala deoarece, în cazul contribuabililor mijlocii, durata inspectiei fiscale nu poate fi mai mare de 90 de zile iar în cazul depasirii a 180 de zile, inspectia fiscala încetează fără emiterea unei decizii de impunere.

Inspectia fiscala a început în data de **00.00.2019** și s-a încheiat în data de **00.00.2020**, având o durata de 548 zile, astfel, în opinia sa, dublul duratei inspectiei fiscale a fost depășit începând cu data de **00.00.2019** în condițiile în

care art.126 alin.1 din Codul de procedura fiscala nu face nicio referire la perioade de suspendare a inspectiei fiscale.

În opinia societății, nu prezinta relevanta perioadele de suspendare a inspectiei fiscale din moment ce scopul alin.1 al art.126 din Codul de procedura fiscala este de a stabili un termen-limita obiectiv și maximal al duratei inspectiei fiscale, independent de imprejurarile care ar putea sau nu, genera amanari în efectuarea acestuia și invoca Sentința civila nr.630/09.03.2015 a Curții de Apel Bucuresti, Decizia nr.4008/2014 a ICCJ.

Societatea considera ca efectuarea inspectiei fiscale pe parcursul a 548 de zile nu indeplineste exigentele termenului rezonabil în care contribuabilii ar trebui supusi unei activități de control fiscal și afecteaza în mod direct legalitatea desfasurarii inspectiei fiscale, respectiv, legalitatea Deciziei de impunere și a Raportului de inspectie fiscala, contestate.

a.2. Societatea invoca nelegalitatea deciziilor de suspendare a inspectiei fiscale ca urmare a nerespectarii termenului prevăzut la art.127 alin.2 din Codul de procedura fiscala având în vedere ca, inspectia fiscala s-a desfasurat în perioada **00.00.2019-00.00.2020** și ca, în acest interval de timp au intervenit doua perioade de suspendare nelegala a inspectiei fiscale astfel:
-prin Decizia de suspendare nr.**000/2019** a fost dispusa suspendarea inspectiei fiscale începând cu data de **00.00.2019** în vederea efectuării unui control incrucisat la furnizorul **B („B”)**;
-prin Decizia de suspendare nr.**000/2020** a fost dispusa suspendarea inspectiei fiscale începând cu data de **00.00.2020** în vederea continuării controlului incrucisat la furnizorul **B („B”)**.

In opinia sa, prima suspendare a inspectie fiscale trebuia sa inceteze in termen de 6 luni, respectiv, la data de **00.00.2020** dar termenul a fost depasit cu 13 zile, iar cea de-a doua suspendare trebuia sa inceteze in data de **00.00.2020** dar a incetat in data de **00.00.2020**, termenul legal fiind depasit cu 84 de zile si prin urmare limita de timp impusa de art.127 alin.2 din Codul de procedura fiscala a fost depasita cu 97 de zile.

Ca urmare, societatea considera ca perioadele de suspendare a inspectiei fiscale nu pot justifica suspendarea termenului in care organele fiscale aveau obligatia de a finaliza inspectia fiscala.

a.3. Societatea invoca nulitatea deciziei de impunere întrucât la data emiterii sale, **00.00.2020** ora 12:36 nu era emis raportul de inspectie fiscală, acesta fiind emis in data de **00.00.2020**, ora 12:41 iar potrivit art.131 alin.(4) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, acesta stă la baza emiterii deciziei de impunere.

a.4. In plus, societatea invoca nelegalitatea activitatii de control derivata din incalcarea rolului activ de catre organul de inspectie fiscala motivat de faptul ca organele de inspectie fiscala s-au oprit la constatari incomplete asupra situatiei de fapt fara a determina in mod corect situatia de fapt fiscala. Societatea

a adus la cunostiinta organelor de inspectie fiscala faptul ca se afla in imposibilitatea accesarii materialului documentar din Marea Britanie ca urmare a mentinerii starii de carantina si a restrictiilor generate de pandemia de Covid-19 dar organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare disponibilitatea societatii de a prezenta documente suplimentare care sa reflecte situatia corecta si completa.

Societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspectie fiscala din cuprinsul paginii nr.21 a raportului de inspectie fiscala in sensul ca nu a dovedit dreptul de proprietate asupra navei de foraj **O E** deoarece art.935 din Codul civil instituie prezumtia titlului de proprietate in favoarea posesorului iar organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa prezume calitatea de proprietar al **"X"** mai ales datorita faptului ca materialul documentar prezentat dovedesc ca proprietarul navei este **"X"**.

Ca urmare, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu si-au indeplinit rolul activ, nu au exercitat dreptul de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii.

B. Aspecte de fond

b.1. In ceea ce ce priveste deductibilitatea TVA in legatura cu refacturarile de la **„B”**, societatea mentioneaza faptul ca a incheiat un contract de navlosire cu **„B”**. Pentru serviciile de inchiriere **"X"** a emis facturi de la sediul activitatii economice din SUA catre **„B”** iar clientul a inregistrat respectivele facturi prin mecanismul taxarii inverse conform legislatiei de TVA din Romania conform prevederilor art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv, art.307 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In perioada **00 2014-00 2015** **„B”** a efectuat anumite importuri de bunuri in Romania in numele **"X"** dar, pentru ca nu avea calitatea de importator in sensul prevederilor pct.59 din HG nr.44/2004, respectiv, pct.82 din HG nr.1/2016, a aplicat structura de comisionar si a refacturat TVA aferenta importurilor de bunuri catre **"X"** in calitate de proprietar al bunurilor importate.

"X" a optat sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform prevederilor art.153 alin.4 lit.a, in luna **00 2015**.

Societatea mentioneaza ca, la momentul efectuarii importului, **„B”** a indeplinit doar formalitatile de punere in libera circulatie a bunurilor, nu a avut calitatea de importator deoarece nu a fost cumparator sau proprietar al bunurilor, ca urmare, a aplicat structura de comisionar si a refacturat TVA aferent importului catre **"X"** avand in vedere prevederile pct.19 si pct.59 alin.2 din HG nr.44/2004, respectiv, pct.31 si pct.82 alin.2 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Facturile in baza carora **„B”** a refacturat TVA aferenta importurilor au fost emise in **00 2015** si **00 2017** iar in baza acestor facturi **"X"** a solicitat rambursarea TVA in luna **00 2018**.

In opinia societatii, exigibilitatea taxei a intervenit la momentul refacturarilor de catre **„B”** (**00 2015** si **00 2017**), perioada in care **"X"** era inregistrata in scop-

uri de TVA in Romania, iar „B” in mod corect a refacturat TVA aferenta importurilor efectuate in perioada 2014-2015 aplicand cota de TVA de 24%, ca urmare, „X” nu ar fi putut solicita rambursarea TVA aferenta respectivelor operatiuni in baza prevederilor art.147² din Legea nr.571/2003.

Daca s-ar admite ca exigibilitatea TVA pentru operatiunile de mai sus a intervenit la momentul importurilor si nu la momentul refacturarii de catre „B” catre „X”, societatea considera ca ar fi fost indreptatita la deducerea TVA prin decontul depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA in Romania conform prevederilor art.302 din Codul fiscal si ale punctului 74 alin.1 si alin.3 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv, pct.50 alin.1 si alin.3 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Societatea considera ca este indreptatita la rambursarea TVA conform art.302 din Codul fiscal, respectiv, art.147² din Vechiul Codul fiscal deoarece in perioada respectiva:

- nu a avut sediul activitatii economice sau un sediu fix in Romania;
- a efectuat doar prestari de servicii de inchiriere catre „B” care are obligatia de a plati TVA conform art.307 alin.2-6 din Codul fiscal.

Astfel, societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspectie fiscala in sensul ca „X” nu avea dreptul de a deduce TVA prin decontul depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA in legatura cu achizitiile pentru care exigibilitatea TVA ar fi intervenit inainte de inregistrarea in scopuri de TVA, doar pentru ca nu era indeplinita conditia de la punctul 50 din HG nr.44/2004, respectiv, pct.74 alin.18 din HG nr.1/2016.

Contestatarul nu este de acord cu faptul ca dreptul de deducere al TVA la nivelul unei persoane impozabile stabilite in SUA in legatura cu importuri efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA, prin decontul depus ulterior inregistrarii in scopuri de TVA, este conditionat de existenta unui acord de reciprocitate semnat intre SUA si Romania. In opinia sa, o persoana impozabila stabilita in SUA, nu ar putea beneficia niciodata de rambursarea TVA conform prevederilor art.297 alin.6 din Codul fiscal, in lipsa unui acord de reciprocitate in conditiile in care considera ca existenta acordului de reciprocitate este relevanta doar in cazul in care persoana impozabila nu se inregistreaza in scopuri de TVA in Romania si solicita rambursarea TVA in baza Directivei a 13-a.

Societatea nu este de acord cu argumentul organelor de inspectie fiscala in sensul ca nu este indreptatita la rambursarea TVA pentru achizitiile de la „B” deoarece nu a respectat termenul de 9 luni prevazut de lege pentru depunerea solicitarii de rambursare, avand in vedere ca exigibilitatea TVA a intervenit la momentul refacturarii de catre „B” (**00 2015** si **00 2017**), perioada in care „X” era inregistrata in scopuri de TVA in Romania, astfel incat, nu-i sunt aplicabile prevederile art.147² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv, art.302 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

„X” considera ca, si-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru care exigibilitatea a intervenit dupa inregistrarea in scopuri de TVA in Romania si ca,

TVA deductibila in legatura cu refacturarile de la „B” nu a fost exigibila la momentul importului deoarece „B” a dedus TVA la momentul importului, avand in vedere ca a aplicat structura de comisionar.

Mentionand art.136 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.285 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2016, cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.19 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv, HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2016, societatea sustine ca, momentul la care TVA a devenit exigibila la import si „B” ar fi fost indreptatita la deducere si momentul la care TVA a devenit exigibila pentru refacturarile de la „B” iar „X” ar fi fost indreptatita la deducerea TVA, trebuie analizate separat.

„X” a solicitat rambursarea TVA in legatura cu operatiuni pentru care exigibilitatea a intervenit dupa inregistrarea sa in scopuri de TVA, astfel incat, nu-i sunt incidente prevederile legale privind un acord de reciprocitate intre SUA si Romania.

In opinia societatii, concluziile organelor de inspectie fiscala sunt lipsite de consecventa deoarece pornesc de la prevederile art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv, art.297 alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si argumenteaza ca „X” nu are drept de deducere a TVA refacturata de „B” deoarece nu indeplineste conditiile prevazute la punctul 67 alin.15 lit.b din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codului fiscal, respectiv, pct.45 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art.145 alin.4 din Legea nr.571/2003, in conditiile in care prevederile pct. 67 alin.15 lit.b din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 nu pot fi invocate inainte de data de 12.01.2016, nefiind aplicabile refacturarilor din **00 2015**.

„X” sustine ca indeplineste cele doua conditii pentru deducerea TVA, respectiv utilizarea achizitiilor in folosul operatiunilor sale taxabile si existenta unei facturi corecte din punct de vedere al conditiilor de forma impuse de art.155, respectiv, art.319 din Codul fiscal si mentioneaza urmatoarele:

- dreptul de deducere a TVA constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA care nu poate fi limitat si se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate in amonte;

- trebuie indeplinite conditiile de fond pentru a beneficia de dreptul de deducere;

- organele fiscale pot refuza dreptul de deducere daca se stabileste cu dovezi obiective ca acest drept este invocat in mod fraudulos sau abuziv;

- anularea dreptului de deducere reprezinta o exceptie de la aplicarea principiului fundamental al sistemului de TVA.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala care nu au contestat indeplinirea conditiilor de forma pentru exercitarea dreptului de deducere, societatea nu este de acord cu faptul ca ar fi indreptatita la deducerea TVA aferenta refacturarilor de la „B” in legatura cu echipamentele destinate

platformei **O E** doar in conditiile in care ar fi prezentat documente din care sa rezulte ca a inchiriat platforma unei alte entitati in scopul exploatarii, explorarii in apele romane.

Societatea sustine ca obiectul de activitate in Romania este inchirierea platformei de foraj maritim si, ca urmare, bunurile importate de „**B**” in numele sau reprezinta echipamente specifice activitatii de foraj maritim folosite pentru inchiriere conform Contractului „**B C I**”. In plus, o parte din bunurile importate au facut obiectul unor livrari catre „**B**”, au fost casate si livrate catre **C** sau au fost livrate intracomunitar sau exportate.

Ca urmare, este evident, in opinia societatii ca, bunurile au fost destinate operatiunilor taxabile, initial fiind inchiriate iar ulterior, instrainate.

Societatea invoca jurisprudenta CJUE, respectiv, cauza C-255 Halifax, C-285/11 Bonik EOOD, mentionand ca echipamentele, materialele si accesoriile refacturate de „**B**” au fost pentru platforma **O E** fiind achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, societatea considera ca dreptul de deducere a TVA este admis in favoarea persoanei impozabile chiar si in absenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune in amonte si una sau mai multe operatiuni in aval ce dau nastere unui drept de deducere atunci cand costul aferent face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile si reprezinta elemente constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor pe care aceasta le furnizeaza si invoca deciziile CJUE in cauzele C-16/00 Cibo Participations, C-496/11 Portugal Telecom, C-408/98 Abbey National, C-285/11 Bonik EOOD, C-439/04 si C-440/04 Kittel si Recolta Recycling, C-424/12 SC Fatorie SRL, C-437/06 Securenta, C-324/11 Gabor Toth si art.168 lit.a din Directiva 112/2006.

Fata de sustinerile organelor de inspectie fiscala in sensul ca din moment ce nu a inclus in valoarea navlului perceput pentru inchirierea platformei **O E** valoarea echipamentelor in discutie, aceasta nu poate demonstra ca respectivele costuri fac parte din cheltuielile generale ale societatii, „**X**” sustine ca scopul achizitiilor au fost pentru desfasurarea activitatii de inchiriere a navei.

In plus, organele de inspectie fiscala nu au facut distinctie intre cazurile in care „**B**” avea responsabilitatea inlocuirii unor echipamente si cazurile in care „**X**”, in calitate de proprietar, a trebuit sa suporte costurile in conditiile in care importurile in legatura cu care „**B**” a refacturat TVA aferenta se refera la echipamente care au fost incorporate in platforma de foraj astfel incat aceasta sa fie echipata conform contractului de inchiriere.

In opinia societatii, refuzul dreptului de deducere al TVA din partea organelor de inspectie fiscala, creeaza in sarcina „**X**” o sarcina fiscala nejustificata, cu toate ca echipamentele in legatura cu care „**X**” a dedus TVA sunt destinate unor activitati taxabile si ca urmare, societatea nu este eliberata integral de sarcina TVA datorata/achitata in cadrul activitatii sale economice si nu se respecta principiul neutralitatii.

Societatea considera ca respingerea dreptului de deducere a TVA creeaza un tratament discriminatoriu intre intreprinderile mici stabilite in Romania si

persoane impozabile nerezidente iar prin respingerea dreptului de deducere al TVA in baza unor conditii formale (lipsa unui acord de reciprocitate intre Romania si SUA) in conditiile in care conditiile de fond, echipamentele au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile si de forma, detine facturi, sunt indeplinite.

In sustinerea afirmatiilor sale, societatea invoca art.18 din Tratatul privind Functionarea Uniunii Europene si cauza C-390/96 in sensul in care, persoanele stabilite in alt stat membru trebuie sa beneficieze de acelasi tratament de TVA aplicabil unei persoane impozabile rezidente.

“X” considera ca, din moment ce o persoana impozabila stabilita in Romania are dreptul de a deduce TVA aferenta achizitiilor efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA, prin decontul de TVA depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA, prin respingerea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii efectuate de o persoana impozabila nestabilita si neinregistrata in scopuri de TVA in Romania doar in lipsa unui acord de reciprocitate intre tari, conduce la aplicarea unui tratament discriminatoriu in conditiile in care bunurile importate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA sunt utilizate pentru operatiuni ce permit deducerea TVA.

Societatea sustine ca Raportul de inspectie fiscala nr. **000/2020** incalca principiile neutralitatii TVA, certitudinii impunerii, proportionalitatii, efectivitatii, prevalentei substantei asupra formei si invoca jurisprudenta CJUE, respectiv, cauzele C-255/02 Halifax, C-98/98 Midland Bank, C-408/98 Abbey National, C-174/08 NCC Construction Danmark, C-277/09 RBS Holdings, C-441/16 SMS Group GmbH, C-301/97 si C-325/85 Netherlands vs Council, C-17/01 Sudholz, C-4/94 BLP Group, C-430/19 SC C.F. SRL, C-146/05 Albert Collee, etc mentionand ca autoritatile fiscale si alte autoritati nationale trebuie sa tina cont de jurisprudenta CJUE.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea contestatara solicita:

- anulara Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala in ceea ce priveste obligatiile fiscale principale suplimentare de plata reprezentand TVA in suma de **000 lei**;
- recunoasterea dreptului la rambursarea sumei de **000 lei** reprezentand TVA si rambursarea acesteia;
- exonerarea de la plata sumei de **000 lei** reprezentand TVA datorata suplimentar si restituirea acestei sume deoarece a fost achitata in data de **00.00.2020** impreuna cu dobanda legala calculata de la data achitarii debitului nelegal instituit si pana la restituirea efectiva a acestuia;
- anulara Deciziilor de suspendare si a operatiunii administrative de suspendare a inspectiei fiscale, cu consecinta constatarii desfasurarii inspectiei fiscale in perioada **00.00.2019-00.00.2020** fara a fi suspendata.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2020, organele de inspecție fiscală din cadrul Z, au constatat următoarele:

Perioada verificata TVA: **00.00.2015-00.00.2018**

“X” cu domiciliul fiscal in S.U.A., este inregistrata in scopuri de TVA in Romania incepand cu data de **00.00.2015** iar, in perioada **00.00.2017-00.00.2017** a avut codul de TVA anulat, reprezentantul fiscal fiind Y incepand cu data de **00.00.2015**.

Activitatea companiei in Romania a constat in:

-importul de echipamente de foraj si diverse bunuri, “X” a primit facturi de la „B” pentru refacturarea TVA aferenta importului acestora pentru care aceasta din urma a plătit TVA în vama;

-inchirierea platformei de foraj societatii „B” organizata si existenta in conformitate cu legislatia Olandei, actionand prin intermediul filialei sale din Romania, în baza contractului „B C I” încheiat între cele doua societăți în data de **00.00.2014**, facturile comerciale fiind emise de la sediul societatii din SUA. In contractul de inchiriere se precizeaza ca "X" detine proprietatea sau beneficiul efectiv a platformei mobile de foraj maritim "O E". ;

-livrarea de echipamente de foraj catre persoane juridice din Romania „B” si export catre “O E”.

-livrare intracomunitara asimilată conform art. 270 alin. (10) din Legea nr/227/2015 privind Codului Fiscal constand in nava si echipamente de foraj maritim care au fost transferate din Romania către Italia, acestea rămânând în proprietatea “X”.

Conform **Contractului de navlosire nava nuda** încheiat in **00.00.2014** între “X” (in calitate de Armator) si „B” (in calitate de Navlositor), societatea „B” utilizează nava de foraj marin ”O E” si echipamente sale, astfel, in intervalul **00 2014 - 00.00.2015**, dreptul de folosinta a navei de foraj a fost cedat beneficiarului „B” ceea ce in opinia organelor de inspectie fiscală, in aceasta perioada “X” nu putea desfasura alte activitati economice cu privire la nava de foraj aflata in Romania in afara serviciilor de închiriere.

Din analiza conditiilor contractuale din Contractul de navlosire incheiat in **00.00.2014** organele de inspectie fiscală au constatat ca, “Navlositorul” (in acest caz „B”), pe propria cheltuiala si prin mijloace proprii are obligatia de a suporta cheltuielile aferente bunei functionari a utilajului (achizitie de echipamente, costurile asigurărilor si cheltuielilor, alimentarea cu combustibil, taxe si cheltuieli de orice natura, sa înlocuiască echipamente si articole de echipamente deteriorate, pierdute sau uzate, etc) pentru întretinerea si mentinerea navei in buna functionare. Nava a fost în posesia si controlul deplin al Navlositorului pentru efectuarea de servicii de foraj în Zona de Operatiuni si, în conformitate cu sectiunea 6.10 si cu aprobarea Armatorului, în alte zone, conform cerintelor din Contractul de Foraj.

Organele de inspectie fiscala au solicitat documentele justificative privind dreptul de proprietate sau calitatea de proprietar al "X" atat in ceea ce priveste nava de foraj "O E" cat si a bunurilor importate pentru care "B" a refacturat partial suma TVA achitata la importul acestora dar reprezentantul fiscal nu au dat curs solicitarilor organelor de inspectie fiscala.

Din analiza Contractului de navlosire din **00.00.2014** care reglementează relatia comerciala dintre cele doua parti, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt cuprinse prevederi din care sa rezulte obligatia "X" din SUA, care are calitatea de furnizor, de a suporta costuri angajate de beneficiarul „B”.

In raport cu obiectul contractului de inchiriere a navei si cu termenii contractuali organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa nr. **000/2020**:

-documentele si informatiile conform carora "X" a efectuat demersurile pentru importul navei de foraj „O E” in Romania si obtinerea tuturor avizelor si autorizatiilor pentru ancorarea navei in apele din zona romaneasca;

-actul de proprietate si care sunt conditiile de livrare a navei de foraj, in sarcina cui a fost transportul navei in Romania si cine a suportat costul transportului, unde a fost ancorata nava la destinatie.

Referitor la aceste aspecte, societatea nu au dat curs solicitarilor organelor de inspectie fiscala, astfel incat regimul fiscal aplicat la importul de echipamente pentru ansamblarea navei de foraj, conditiile in care a fost adusa si inregistrata, responsabilitatea transportului, nu au fost clarificate in totalitate de catre reprezentantii legali ai celor doua companii "X" si „B”.

Conform Contractului de navlosire nava nuda incheiat la data de **00.00.2014**, intre cele doua parti s-a convenit urmatoarele:

- Navlosantul detine proprietatea sau beneficiul efectiv asupra acelei anumite unități mobile de foraj offshore cunoscută sub numele de "O E" înregistrată si documentată în numele Armatorului în conformitate cu legile si pavilionul Republicii Insulelor Marshall, cu urmatoarea descriere: navă de foraj din otel, fără autopropulsie, semisubmersibilă, cu o capacitate de 21.815 tone brut, 6.544 de tone nete si avand o lungime de 103,78 metri, o lățime de 93,27 metri și o adancime de 39,01 metri, împreună cu toate masinile, echipamentele și accesoriile, inventarul si piese de schimb facand parte din sau aparinand acestora, precum si toate celelalte elemente de personalitate, indiferent dacă sunt numite sau nu, aparinand Navei de foraj mentionat anterior si amplasate pe acesta sau asociate acestuia (denumit în continuare colectiv "Nava");

- Navlositorul închiriaza Nava de la Armator în scopul realizării contractelor de foraj încheiate periodic între Navlositor si clientii săi privind forarea puturilor de petrol si/sau gaze în apele romane ale Mării Negre;

- Contractul de Navlosire nava nuda începe de la data la care Armatorul livrează Nava către Navlositor si va continua ulterior, sub rezerva încetării anticipate prevăzute de contract, până la îndeplinirea concomitentă a celor două conditii:

(1) încheierea de către Navlositor a obligatiilor sale de foraj din cadrul fiecărui Contract de Foraj;

(2) livrarea Navei de la Navlositor către Armator;

- potrivit pct. 6 din Contractul de navlosire nava nuda “Obligatii specifice **Navlositorului**”

- Navlositorul, pe propria cheltuială si prin mijloace proprii:

-va efectua urmatoarele: sa manipuleze, opereze, să aprovizioneze, să navigheze, să alimenteze cu combustibil, si să repare Nava ori de cate ori este necesar pe toată durata Contractului de Navlosire, precum si să plătească toate taxele si cheltuielile de orice fel si de orice natură, indiferent de utilizarea si funcționarea Navei;

-să înlocuiască echipamentele deteriorate sau uzate, să înlocuiască articolele de echipament în conformitate cu practicile de întreținere, toate reparatiile si înlocuirile pieselor deteriorate, uzate sau pierdute sau ale echipamentului urmand a fi efectuate în asa manieră astfel încat să nu fie diminuată valoarea Navei;

-pe întreaga durată a contractului de navlosire nava nuda, Nava este în posesia si controlul deplin al Navlositorului pentru efectuarea de servicii de foraj în Zona de Operatiuni si, în conformitate cu sectiunea 6.10 si cu aprobarea Armatorului, în alte zone, conform cerintelor din Contractul de Foraj;

- potrivit pct.7 din contractul de navlosire navei nude “Obligatii specifice **Armatorului** “ - acesta, pe propria cheltuială, va efectua următoarele: să mențină, în timpul duratei contractului, pavilionul si înregistrarea în registrul naval al Insulelor Marshall si să păstreze la zi clasa Navei, împreună cu societatea de clasificare si să mențină în permanentă toate celelalte certificate necesare;

- in conformitate cu pct.8 din contract, Navlositorul accepta sa plateasca Armatorului o suma in dolari americani denumita **NAVLU**, care este stabilita pe baza unui an calendaristic in baza unui algoritm “ $BBCR = DR - CPOE$ ” in care $BBCR = \text{Navlul}$, $DR = \text{venituri obținute din Contractul de Foraj}$, $CP = \text{Profitul operațional al Navlositorului}$, $OE = \text{Cheltuielile Navlositorului legate de Cheltuielile de Exploatare}$. Navlul se determină prin intermediul evidențelor contabile și înregistrărilor întreținute de către sau în numele acestuia în conformitate cu principiile contabile general acceptate ale S.U.A. Navlositorul va oferi Armatorului acces rezonabil la evidențele contabile și la înregistrările sale, situate în S.U.A., după cum este necesar, pentru a determina în mod corect Navlul. În cazul în care Armatorul și Navlositorul sunt de acord să suspende Durata Contractului de Navlosire pentru o anumită perioadă de timp, navlul se va suspenda pe durata perioadei de suspendare. În nici un caz, Navlul corespunzător unui an calendaristic nu va fi mai mic decat zero. Armatorul va factura Navlositorul pentru navlu, fie lunar, fie trimestrial, la solicitarea Armatorului. Navlositorul va plăti această factură în termen de treizeci (30) de zile de la data emiterii facturii.

Din analiza contractului mai sus mentionat, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, in intervalul **00.2014 - 00.00.2015**, dreptul de folosinta a navei de foraj a fost cedat beneficiarului „**B**” astfel incat singurele servicii

prestate de "X", conform contractului au fost doar de închiriere, aceasta situatie fiind conforma si cu explicatiile reprezentantului fiscal Y, respectiv: *"Obiectul de activitate al companiei "X" în Romania este reprezentat de închirierea platformei de foraj maritim către „B” conform contractului „B C I” încheiat între cele doua părți, iar codul CAEN al activității Societății este CAEN 0910 - Activități de servicii anexe extractiei de petrol brut si gaze naturale.*

În ceea ce privește modul de calcul al Navlului reprezentantii societății "X" au prezentat facturile emise și anexele acestora privind modul de calcul.

Pentru exemplificare s-a pus la dispoziția organelor de inspecție, factura nr **000/2016** în valoare **000 \$** ce reprezintă chiria navei pentru perioada **00-00 2016** și anexa la factura ce cuprinde costul total al operațiunilor fără alte elemente de identificare a veniturilor obținute din contractul de foraj și celelalte elemente de calcul.

Conform facturii menționate anterior, în costul total al operațiunilor sunt definite următoarele elemente: catering, cheltuieli pentru servicii corporative, încărcare, combustibili, inspecții, taxe pentru servicii de muncă, cheltuieli majore, cheltuieli de mutare, alte costuri, cheltuieli cu închirierea echipamentelor, cheltuieli la malul mării, furnizare și reparații, travel (cheltuieli de deplasare) pentru care societatea, prin reprezentantii săi, nu au furnizat alte informații sau documente justificative.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului fiscal al "X", Y, explicații și proba cu înregistrări care să dovedească dreptul de proprietate a "X" asupra platformei maritime „O E”, condițiile de transport la importul și exportul navei și cât a funcționat pe teritoriul României.

Prin nota explicativă solicitată și înregistrată la contribuabil sub nr. **000/2019** și data în **00.00.2019**, acesta precizează: *"Va rugăm să regăsiți în anexa nr. 1, documentul care atestă platforma „O E” este proprietatea Societății. Platforma maritimă „O E” a fost adusă în România în data de **00 00 2014**. Tot în această anexă regăsiți și autofactura nr. **X-000** pentru transferul platformei către Italia și documentul de transport maritim cu nr. **000** care atestă că platforma a fost transportată din Constanța, România către Palermo, Italia cu ajutorul vasului **D** în data de **00 aprilie 2016**. Prin urmare menționăm că **platforma „O E” a funcționat în România pentru o perioadă de aproximativ 1 an și 9 luni de zile.**"*

A fost prezentat un certificat de înregistrare a navei sub pavilionul Insulelor Marshall dar nu și dovada proprietății. Certificatul prezentat de societate este emis de Autoritatea Guvernului Republicii Insulelor Marshall în data de **00.00.2019** și precizează că nava este reinregistrată sub pavilionul Insulelor Marshall Island având număr de înregistrare **000** emis la **00.00.2019**, SUA, este deținut de **X** (entitate maritimă străină). Prin urmare acest certificat certifică înregistrarea navei sub pavilionul Insulelor Marshall dar nu și proprietatea acesteia.

Pentru importul navei de foraj "X" a prezentat DVI **000/2014** cu anexe ce reprezinta normele de consum pentru echipamentele si materialele incorporate in nava la ansamblarea ei, organele de inspectie fiscala constatand ca au fost inchise operatiunile temporare pentru echipamentele care au fost incorporate (echipamente comunitare si noncomunitare) conform Anexei la DVI si norma de consum pentru asamblarea platformei de foraj marin „O E”. Pe declaratia vamala la import **000** cat si pe factura proforma, expeditorul echipamentelor este "X" si destinatarul "B".

Conform mentiunilor speciale din DVI **000/2014**, se face referire asupra documentelor si certificatelor prezentate la importul navei de foraj marin cu echipamentele incorporate si se precizeaza ca documente "certif. inreg. platf. **000/2007**, copie PAS **000/2009**, Certif.inreg. **000** DVI, Contract reprezentare directa **000/2014**, si mentiunea <TVA scutit art. 142(1) lit a , art 144 (1) lit a, pct 7 art 143(1) lit h din LG 571/2003>".

Pentru echipamente cat si pentru platforma reasamblata si echipata, organele de inspectie fiscala au solicitat documentul de referinta pentru scutirea de taxa pe valoare adaugata, in conditiile in care valoarea de import a platformei conform DVI **000** a fost in suma de **000 lei (000 usd)** cu TVA 24% in suma de **000 lei**, insa reprezentantii societatii „B” prin nota explicativa au mentionat urmatoarele: *"Subliniem ca DVI **000/2014** a fost emisa in legătură cu un import efectuat in anul 2014...in ceea ce priveste anul 2014 a intervenit prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii suplimentare si de a verifica fiscal perioada respectiva - fie pe calea unei inspectii fiscale fie pe calea unui control inopinat. Mai mult, avand in vedere ca prezentul control inopinat vizeaza exclusiv tranzactiile desfășurate in legătură cu "X", precizam ca acest import nu face parte din operatiunile facturate intre cele doua parti, astfel ca nu poate fi supus controlului încrucisat, conform art. 134 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala."*

Prin urmare, organele de inspectiei fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de **000 lei** constand in refacturarea TVA aferenta importului de echipamente si bunuri pentru nava de foraj "O E", avand in vedere ca:

1) "X" a inregistrat refacturari de taxa pe valoare adaugata deductibila in luna **00 2015**, in suma de **000 lei** aferenta unor achizitii de bunuri din import in cota 24%, importuri efectuate pentru perioada **00.00.2014-00.00.2015** ce reprezinta echipamente pentru platforma de foraj marin "O E".

In timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca reprezentantul fiscal a in scris in jurnalele de cumparari aferent lunii **00 2015** un numar de 16 facturi de la nr.**000** la nr.**000** emise de „B” reprezentand refacturari de bunuri cu TVA deductibila, aferente importurilor conform declaratiilor vamale efectuate in numele "X", in valoare totala de **000 lei**, din care TVA **000 lei** si ca facturile cu TVA aferenta in suma de **000 lei** sunt declarate in decontul de TVA aferent lunii **00 2015** la rd .22 *"Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 24%,*

altele decat cele de la rd.25”, societatea exercitandu-si dreptul de deducere prin decontul de taxa.

Din verificarea jurnalelor de cumparari, organele de inspectie fiscala au constatat ca **Y** intocmeste un jurnal de cumparari la luna **00 2015** unde inregistreaza facturi emise de catre „**B**” astfel:

-16 facturi cu semnul minus, de la numarul **000** pana la nr. **000**, ce reprezinta *“to credit invoice... In full”* in valoare totala de **000 lei** din care TVA **000 lei**, avand aceeasi valoare cu cele inregistrate in luna **00 2015**;

-16 facturi, de la nr. **000** la nr **000**, ce reprezinta *“to recharge you for import off goods as per the customs declaration no. MRN (“sa va reincarcati pentru importul de marfuri conform declaratiei vamale nr. MRN ... “) si “see enclosed sheet for details” (“vezi fisa pentru detalii”);*

-16 facturi emise de „**B**”, avand aceeasi valoare similara celor emise in luna **00 2015** de la nr. **000** la nr **000** in valoare totala de **000 lei** din care TVA in suma de **000 lei**.

Facturile in numar de 32 de bucati au fost inregistrate in jurnalul de cumparari aferent lunii **00 2015** cu valoare 0 (zero) si declarate in declaratia informativa 394.

In ceea ce priveste aceste facturi, **Y** a explicat ca facturile din **00 2015** au fost emise corect dar redactate eronat din punct de vedere al decontarii acestora, fapt pentru care s-au emis in **00 2015** alte 16 facturi de la nr. **000** la nr. **000** care contin in subsolul paginii paragraful- *“this invoice is issued for VAT tax purposes only, for recovering the value of import VAT paid to the Romanian customs authorities on behalf of X”* (traducere: *“aceasta factura se eliberează numai în scopuri de TVA, pentru recuperarea valorii TVA-ului de import plătit autoritatilor vamale romane în numele X”*).

2) “X” a inregistrat refacturari de taxa pe valoare adaugata deductibila in luna **00 2017** in baza facturilor emise de „**B**” in valoare totala de **000 lei** din care TVA in suma de **000 lei** aferenta unor achizitii de bunuri din import in cota 24%, pentru importuri efectuate in perioada **00.00.2015-00.00.2015** ce reprezinta echipamente pentru platforma de foraj marin si diverse bunuri, suma fiind evidentiata la randului 32- *“regularizari taxa dedusa”* in decontul de TVA.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca „**B**” a emis facturile catre “**X**” doar in scopul dobandirii de catre aceasta entitate a dreptului de deducere a TVA, ca operatiunile de importuri de echipamente au fost realizate in perioada **00 2014 – 00 2015** iar refacturarea TVA aferenta importului provine din acceasi perioada astfel incat “**X**” a declarat ca a efectuat operatiuni pentru achizitie de bunuri inainte de inregistrarea in scopuri de TVA.

In legatura cu tranzactiile desfasurate intre “**X**” si „**B**”, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantilor societatii toate documentele justificative aferente importului si exportului de bunuri, **contracte comerciale, de reprezentare, mandatare**, acte care dovedesc dreptul de proprietate al navei si/sau echipamentelor si bunurilor importate, avize, autorizatii privind

andocarea navei in apele din zona romaneasca, contracte de custodie, documente de plata si incasare sau alte documente de natura sa reflecte situatia fiscala a operatiunilor efectuate de „B” in perioada 2014 - 2017 in numele si pentru „X”, totodata s-au solicitat documente justificative, explicatii si informatii in scris reprezentantului fiscal Y al „X” prin adresele nr. **000/2019**, nr **000/2019**, nr **000/2020**, nr **000/2020**.

Prin nota explicativa data de Y, in calitate de reprezentant fiscal al „X”, din data de **00.00.2019** acesta a formulat urmatoarele explicatii: *”Facturile de achizitie emise de „B” catre „X” au facut parte din aplicarea structurii de comisionar pentru bunurile importate în numele lui „X”.*” iar prin nota explicativa data in **00.00.2019** precizeaza ca: **“Bunurile importate fac parte din categoria de echipamente specifice activitatii de foraj maritim. Ulterior, B si-a îndeplinit obligatia contractuala mentionata de dvs. prin achizitionarea bunurilor necesare bunei functionari a platformei de foraj maritim, acestea fiind refacturate de către „X”, asa cum reiese si din facturile prezentate in timpul inspectiei fiscale. Asa cum se poate observa si din declaratiile vamale de import, doar pentru o parte din bunurile importate B a refacturat TVA aferenta importului către „X”, iar restul bunurilor, pentru care nu a fost refacturat TVA aferenta importului, au fost responsabilitatea B conform prevederilor contractuale mentionate.”**

Referitor la scopul in care au fost achizitionate si utilizate echipamentele de foraj importate de „B” in numele „X” reprezentantul fiscal Y, prin nota explicativa solicitata nr. **000/2019** si data in **00.00.2019**, a precizat ca la momentul efectuării importului, „B” a îndeplinit doar formalitatile de punere in libera circulatie a bunurilor, neavand calitatea de importator al acestora, deoarece nu era cumparator sau proprietar al bunurilor iar *“acesta a aplicat structura de comisionar prevăzută de legislatia de TVA a Romaniei si a refacturat TVA aferent importului pentru bunurile pentru care B nu îndeplinea calitatea de importator (nu era cumpărător sau proprietar al bunurilor) către „X” (proprietarul bunurilor importate).”*

Conform explicatiilor solicitate si date prin notele explicative, „X” prin reprezentant fiscal Y, sustine ca „B” nu avea drept de deducere a taxei pe valoare adaugata la importul de echipamente in anul 2014 si 2015 si tocmai pentru acest fapt a refacturat catre „X” taxa pe valoarea adaugata aferenta importului de echipamente.

Din analiza facturilor externe si a declaratiilor de import prezentate echipei de inspectie fiscala de catre „X”, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada **00 2014 – 00 2015**, „B” a importat bunuri reprezentand echipamente, materiale si accesorii pentru nava de foraj **“O E”** cum ar fi: coloane de foraj, articulatie telescopica cu inel de blocare, set de curele cu clema si surub, stergatoare pt foraj, piese de legatura intre coloana si platforma de forat, sistem inchidere broasca, transformator electric, angrenaj rulmenti otel pt.coloana de foraj,acumulatori cu ioni de litiu-set 1, parama otel, sigilii, parti sistem franare cu discuri, bec haloge, lampi halogen, chei strangere

hidraulice si fixe, monitor tv, instrumente medicale, preparate pt curatat si spalate, preparate lubrifiante, banda tf, stergator geamuri, articole birou, legaturi plastic, flansa otel, distantier metalic, filtru ulei, antigel, vane si robineti, roti cablu, parama otel cu accesorii, rulmenti, parti de pompe, cleste hidraulic, set stante placi tavan, polizor si unelte manuale, etc.

Din analiza documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, cumpărătorul bunurilor este „**B**” astfel ca a fost solicitata proba inscrisurilor conform carora bunurile din import refacturate către „**X**” apartin acesteia si nu societății „**B**”.

Imputernicitii legali au formulat urmatoarele explicatii: **“Declaratia vamala pentru importul efectuat de către Sucursala nu reprezintă dovada ca bunurile importate ar apartine Sucursalei, aceasta neconstituind titlu de proprietate conform legii. Importurile (documentele pentru import) au fost efectuate in baza unor facturi comerciale/packing list, in timp ce bunurile achizitionate de Sucursala au fost înregistrate in baza facturilor. In plus, pe facturile comerciale/packing list este mentionata calitatea de consignatar a B. Reiteram faptul ca in momentul in care reprezentantii legali a Sucursalei vor avea acces la documente (i.e. in Marea Britanie, Scotia), vom putea reveni cu un răspuns referitor la documentele doveditoare ca bunurile din import pentru care TVA a fost refacturat către “X” apartin acesteia si nu Sucursalei.”**

Acelasi motiv a fost invocat de catre reprezentantii societatii si in ceea ce priveste operatiunile de export declarate de compania “X” a fi realizate de catre „**B**” in numele “X”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca “X” a inregistrat si declarat in decontul de TVA in lunile **00, 00, 00** 2015 si **00** 2016 operatiuni supuse masurilor de simplificare, constand in vanzarea deseurilor feroase (deseuri fier vechi provenit din casari de echipamente) catre **C**, in suma de **000 lei**.

Pentru aceste livrari, **Y** in calitate de reprezentant fiscal prin nota explicativa solicitata si inregistrata la contribuabil sub nr **000/2019** si data in **00.00.2019** precizeaza ca **“Bunurile livrate către C sunt bunuri casate, în acest sens va rugăm sa regăsiți în anexa nr. 2, decizia interna de casare a bunurilor în urma căreia bunurile vandute ca si deseuri de fier vechi.”** dar din anexa prezentata la nota explicativa nu rezulta in fapt ca bunurile casate sunt detinute in proprietate de “X” sau de „**B**”.

Organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului fiscal **Y** prin adresa nr **000/2020** documentele care dovedesc ca bunurile casate sunt proprietatea “X” si nu ale „**B**”, insa societatea contestatara nu a dat curs solicitarii.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in trim II 2016 (luna **00** 2016) au fost inregistrate in jurnalele de vanzari, declarate in decontul de TVA si declaratia recapitulativa cod 390 operatiuni scutite cu drept de deducere pentru livrari intracomunitare de bunuri si servicii, respectiv, transfer platforma de foraj marin: **“O E”** cu echipamentele sale principale si auxiliare

necesare exclusiv functionarii si intretinerii acesteia in valoare totala de **000 \$** echivalentul a **000 lei**, catre operatorul intracomunitar **X**, Italia pentru care au fost prezentate in copie xerox: documentul de tranzit T2L, factura proforma nr **000/2016**, **000/2016**, **000/2016**, DVE fn din **00.00.2016** si documentul de transport Bill of Lading cu nr. **000** din **00.00.2016** cu urmatoarele mentiuni: la rubrica "expeditor" este „**B**” prin reprezentant **C**, iar la rubrica "cumparator", **X** din Italia prin reprezentant **E**.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, in luna aprilie 2017 "**X**" a emis facturi catre „**B**” in suma de **000 lei** cu TVA in suma de **000 lei** reprezentand materiale consumabile: ulei hidraulic, garnitura de alama, canal de umplere, cablu, cravata, elemente de legatura-para, franghie galvanizata, pompe integrale, bagheta presiune, unitate spalare fara aer cu presiune,, panou, nipluri, etc). Din verificarea documentelor s-a constatat ca materialele livrate catre „**B**” nu se regasesc in achizitiile din import de echipamente declarate ca refacturate de catre „**B**”. Prin procesul verbal nr **000/2020** intocmit la „**B**”, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta si-a exercitat dreptul de deducere pentru facturile de mai sus, initial, la momentul importului/achizitiei in anul 2014 si ulterior, in **00** 2017, achizitiile sunt inregistrate in jurnalul de cumparari de la nr. **X-000** pana la nr. **000** din **00.00.2017** ca ajustari ale perioadei precedente cu suma totala/ baza impozabila/TVA deductibila si in decontul de TVA aferent lunii **00** 2017 sunt inscrise la regularizari taxa dedusa (rd 32) cu baza impozabila **000 lei** si TVA dedusa in suma de **000 lei**. Facturile in cauza au anexate ca referinta o situatie in care se mentioneaza ca "*au fost vandute la **F***" si fac referire la facturile externe de achizitie a echipamentelor si materialelor incorporate in platforma "**O E**" cand a fost adusa in Romania si asamblata, importul fiind definitiv conform DVI **000/2014** pentru care nu s-a achitat TVA in vama.

Explicatiile date de reprezentantii "**B**" la momentul controlului inopinat au fost "Bunurile mentionate reprezintă materiale importate de către Sucursala la momentul punerii in libera circulatie a platformei de foraj marin care apartineau **X** la momentul importului. Aceste materiale au fost înregistrate in evidentele contabile ale Sucursalei ulterior importului, in baza facturilor emise de către **X** către Sucursala. Sucursala a facturat acest bunuri către **F**. Taxa pe valoarea adaugata facturata de către **X** CUI **000** a fost dedusa de către Sucursala avand din vedere ca este aferenta unor achizitii in scopul efecturarii de livrări taxabile. Precizam ca in aceasta perioada reprezentantii legali ai Sucursalei nu au avut acces la documente pentru a le putea verifica avand in vedere carantina si restrictiile impuse de pandemia COVID 19 (i.e. Marea Britanie, Scotia)."

Provenienta acestor materiale si modul lor de tranzactionare nu a fost clarificata de catre compania "**X**" si nici „**B**”.

Pentru materialele livrate catre „**B**” s-au solicitat reprezentantului fiscal al "**X**", **Y**, documentele de provenienta dar acesta nu a furnizat documentele solicitate si nu a clarificat aceste aspecte.

Prin nota explicativa solicitata si inregistrata la contribuabil sub nr. **000/2019** si data in **00.00.2019**, **Y** precizeaza ca *"Toate bunurile importate au fost folosite pentru activitatea de închiriere aferenta contractului „B C I”. O parte din aceste bunuri au făcut obiectul unor livrări către B, o alta parte dintre aceste bunuri importate au fost casate si livrate către C-CUI 000, iar restul bunurilor dintre acestea au fost livrate intra-comunitar sau exportate."*

Avand in vedere activitatea desfasurata de **"X"** si complexitatea operatiunilor in scopul clarificarii aspectelor legate de importul de echipamente pentru platforma de foraj, organele de inspectie fiscala au initiat un control inopinat la compania afiliata **"B"**, avand calitatea de furnizor si client al **"X"** in urma caruia s-a intocmit Procesul verbal nr. **000/2020**.

Obiectul controlului inopinat a avut drept scop verificarea operatiunilor derulate cu entitatea economica nerezidenta din cadrul grupului **X** din SUA, operatiuni ce au avut la baza facturi emise pentru refacturari de TVA ce provine din import de bunuri si echipamente pentru platforma de foraj marin, in cota de 24% de catre **"B"** in calitate de furnizor, in baza contractului **"B C I"**, pentru importuri efectuate de aceasta in perioada **00 2014 - 2015**, TVA pentru care **"X"** a solicitat rambursarea de taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea **"B"** s-a derulat in perioada **00 2014** (cand platforma de foraj marin a fost pusa in functiune si data in folosinta pentru exploatare) si **00 2016** - cand platforma de foraj marin a fost transferata in Italia catre **X** prin reprezentant fiscal **E**.

In legatura cu acest aspect, reprezentantii legali ai **"B"**, au precizat prin nota explicativa din data de **00.00.2020**, ca: "Platforma maritima **"O E"** a fost adusa in Romania, portul Constanta, in data de **00.00.2014**, conform DVI **000**. Pana la data de **00.00.2014** când a fost efectuat importul final (DVI **000**), platforma a fost reasamblata si pregătită de utilizare, iar începând din data de **00.00.2014** intra in vigoare contractul încheiat cu **F**, si începe prestarea serviciilor."

Prin procesul verbal nr. **000/2020** incheiat la **"B"**, organele de inspectie fiscala au consemnat ca operatiunile de import si export sunt supuse Regulamentului vamal de aplicare a Codului vamal al Romaniei si au solicitat documente justificative aferente importului navei de foraj si a echipamentelor importate pentru asamblarea acesteia la aducerea in Romania.

Din declaratiile vamale de import, organele de inspectie fiscala au constatat ca echipamentele achizitionate din import reprezinta materiale consumabile utilizate in productia de servicii de explorare si exploatare in legatura cu sau prestate in zona economica exclusiva a Romaniei, servicii facturate de **"B"** catre **F**, singurul client al societatii in perioada 2014- 2018.

Taxa pe valoarea adaugata achitata in vama pentru importurile de echipamente a fost evidentiata in contabilitatea **"B"** in luna in care au fost efectuate importurile prin formula contabila 44604" alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" = 401 "furnizor Catoni" si 4426" TVA deductibila" = 446" alte impozite, taxe si varsaminte asimilate", in jurnalele de cumparari aferente,

„B” exercitându-și dreptul de deducere la importul echipamentelor și plata TVA aferent importului fiind declarate în decontul de TVA.

În evidența contabilă, materialele din import achiziționate în perioada **00 2014** și **00 2015** cu DVI-MRN-urile refacturate către societatea „X” au fost înregistrate în gestiunea „B” prin conturile de stocuri 322 „mărfuri în curs de aprovizionare” sau cont 3028 „materiale consumabile și înregistrate pe costuri cont 6028 *„cheltuieli cu materiale consumabile”*, pe măsura dării în consum iar echipamentele importate au fost utilizate pe platforma de foraj marin **O E**.

Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată la import pentru echipamente necesare platformei de foraj marin „O E”, reprezentanții „B” au menționat că bunurile importate fac parte din următoarele categorii:

1. bunuri consumabile: sunt articole necesare în timpul serviciilor de forare, bunuri ce aparțin Sucursalei:

2. bunuri refacturate către **F**: sunt bunuri importate de către Sucursala la cererea **F** și facturate către acesta, în plus față de rata zilnică;

3. Alte bunuri:

- Bunuri capex: reprezintă bunurile importate care înlocuiesc parțial componente ale platformei de foraj marin, datorită uzurii, defectiunilor, etc. - Echipamente închiriate: sunt echipamente de specialitate închiriate, care nu sunt în proprietatea Sucursalei, dar necesare pentru asigurarea serviciilor de forare. Aceste echipamente au fost returnate în momentul în care nu mai erau necesare.”

Conform evidenței contabile a „B” (jurnale, balanța stocurilor de materiale) și a declarațiilor vamale de import, organele de inspecție fiscală au constatat că echipamentele achiziționate din import reprezintă materiale consumabile utilizate în producția de servicii de explorare și exploatare în legătură cu sau prestate în zona economică exclusivă a României, respectiv în zona Marii Negre, servicii facturate de „B” către **F**.

În cadrul controlului inopinat efectuat la „B” finalizat cu întocmirea Procesului verbal nr. **000/2020**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna **00 2017**, „B” a înregistrat și declarat în decontul de TVA operațiuni scutite cu drept de deducere pentru exporturi de echipamente (parti componente din instalația de foraj marin demontate de la platforma „O E”) ansambluri și accesorii (garnituri, kituri, cabluri, sisteme de racire vortex, computere, placă de bază pt sistem antiincendiu, cutie din oțel inoxidabil pt componente electronice, suporturi metalice pt componente, valve, sisteme de măsurare și control presiune, dispozitiv reglare presiune, flansa parte sistem derivator, valvă reductoare de presiune, piston anulare vibrații și socuri, piese pentru sistem antiexplozie, etc) către „O E” pentru care a prezentat factura comercială, declarație vamală de export, documentul de transport AWB, Bill of Lading, CMR din analiză cărora s-a constatat că la rubrica expeditor este „B”. În declarațiile vamale de export cât și documentele anexate la DVE respectiv factura comercială, se precizează că marfa este descărcată de pe platforma de foraj și provine din importul platformei conform declarației vamale de import DVI **000/2014**.

Conform declaratiei din data de **00.00.2019** de **1**, legitimat cu pasaport seria **000** nr. **000**, eliberat de autoritatile din Belgia la data de **00.00.2011**, CNP **000**, in calitate de imputernicit legal la **Y**, societate desemnata reprezentant fiscal in Romania pentru scopul taxei pe valoare adaugata al "**X**", acesta a motivat ca "**B**" a aplicat structura de comisionar si astfel a realizat importurile si exporturile in numele societatii "**X**" si ca, bunurile inscrise, in declaratiile vamale de export, reprezinta *"echipamente (parti componente din instalatia de foraj marin demontate de la platforma "O E") ansambluri si accesorii"*.

Ca modalitate de decontare a tuturor operatiunilor de export organele de inspectie fiscala au constatat, conform evidentei contabile intocmita de „**B**”, ca societatea nu incaseaza contravaloarea bunurilor exportate acestea fiind stinse prin compensare intre societatile intragrup.

Din analiza facturilor emise de "**B**" către "**X**" si a jurnalelor de vanzari pentru perioada **00 2015 - 00 2018**, organele de inspectie fiscala prin Procesului verbal nr. **000/2020** au consemnat ca, "**B**" înregistrează achizitii de bunuri (import) pentru platforma petroliera "**O E**" in valoare de **000 lei** (tva **000 lei**) iar conform declaratiilor vamale pentru exporturile efectuate in numele "**X**", rezulta ca, valoarea bunurilor exportate pentru platforma petroliera "**O E**" sunt in suma de **000 lei** iar pentru diferenta de valoare inregistrata societatea prin reprezentantii legali imputerniciti a explicat ca *"in timpul prestării serviciilor de foraj marin a fost necesara efectuarea importurilor si achizitiilor de bunuri/echipamente pentru înlocuirea celor deteriorate. De asemenea, precizam ca bunurile importate nu au fost integral exportate, o parte din ele fiind livrate intracomunitar."*

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre bunurile importate si cele exportate nu exista o corespondenta datorita faptului ca bunurile exportate sunt echipamente ce provin din dezmembrarea platformei care au fost importate odata cu echiparea si asamblarea platformei conform declaratiei vamale de import DVI **000/2014** iar pentru aceste importuri de materiale compania "**X**" nu detine documente de achizitie(facturi de achizitie, DVI), prin urmare operatiunile de export nu sunt justificate de catre "**X**".

Pentru depozitarea echipamentelor achizitionate din import si utilizate pe platforma de foraj marin „**B**” a prezentat contractul nr. **000/2014** incheiat cu societatea **G**, obiectul acestuia fiind prestarea de servicii de depozitare pe platforma de stocare hardcore spatială de 10.000 mp, spatiu de depozitare de 750 mp, servicii de operare, manipulare, transport si chirie utilaje pentru echipamente grele si contractul încheiat cu **H**.

In plus, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2014-2016, societatea „**B**” nu a evidentiat in contabilitate incasari si / sau plati in relatie cu societatea "**X**" si nu au fost prezentate documente de decontare a facturilor intre cele doua parti.

Conform jurnalelor de vanzari si a declaratiilor informative privind achizitiile si livrarile efectuate pe teritoriul national D394 organele de inspectie fiscala au constatat ca „B” a declarat livrari de bunuri si servicii catre F, valoarea totala a livrarilor fiind in suma de **000 lei** cu TVA aferenta in suma de **000 lei**.

Totodata organele de inspectie fiscala au constatat ca livrarile catre “X”, in luna **00 2015** in suma de **000 lei** cu TVA aferenta in suma de **000 lei** si in luna **00 2017** in suma de **000 lei** cu TVA aferenta in suma de **000 lei** inregistrate in jurnalul de vanzari si declaratia D 394 privind livrările/prestările si achizitiile efectuate pe teritoriul national **nu au fost inregistrate de catre “B” in evidenta contabila ca venituri din exploatare.**

Organele de inspectie fiscala au solicitat autoritatii vamale **-D.T.I.C.S.V. date si informatii privind operatiunile de import si export** efectuate de catre operatorul economic „B” prin adresa **000/2019**. Autoritatea vamala a transmis prin adresa inregistrata la A sub nr. **000/2019** situatia operatiunilor vamale de import/export efectuate de „B” din cuprinsul careia organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, s-au efectuat importuri de echipamente pentru nava de foraj marin “O E” de catre „B” pentru care s-a achitat TVA in vama, importuri efectuate de la partenerii externi I din SUA, de la B prin E, de la J.

Din declaratiile vamale de import s-a constatat ca echipamentele achizitionate din import reprezinta materiale consumabile utilizate in productia de servicii de explorare si exploatare in legatura cu sau prestate in zona economica exclusiva a Romaniei, servicii facturate de „B” catre F, singurul client al societatii in perioada 2014- 2018.

De asemenea s-a constatat ca societatea „B” a efectuat exporturi de echipamente demontate de pe platforma de foraj marin “O E” catre parteneri externi: **O E, J, K, L.**

Conform declaratiilor vamale de export si a facturilor comerciale emise expeditorul bunurilor este „B”, **O E** prin reprezentant **C**, si cumparatorul bunurilor este **O E**.

Conform situatiei transmisa de autoritatea vamala si a declaratiilor de import „B” **a achizitionat si alte echipamente destinate platformei de foraj maritim fiind similare celor refacturate catre “X” pentru care nu a fost refacturat TVA**, respectiv: parte instalatie de foraj, coloana tubulara pt protectia conductei de foraj, sistem electronic de comanda pt sistemul antiexplozie, sistem hidraulic pt coloana de foraj, dulap echipamente, contrapiulite, conectori de contact cabluri electrice, parte instalatie de foraj: piesa metalica de legatura pt. bratul flexibil de forare, prajini de foraj cu sectiune circulara, cu diam ext.sub 406.4 mm, valoare echivalent carbon(vec)sub 0.86, prajini pentru garnitura de foraj, din otel, cablu din otel, neizolat electric, cu dispozitiv de inchidere, parti de masini de sortat fluidul obtinut din forare, piulite metalice de siguranta, garnituri cauciuc, conectori electrici pentru cablu electric, saibe din otel inoxidabil, parti echip de foraj: piesa pt. sistem prindere tevi -3 buc;cablu de frana pentru dispozitiv foraj, parti

sisteme de avertizare impotriva incendiilor siemens: detector de fum- 4 buc; tablou de avertizare cu maneta - 2 buc; modul interfata inteligenta tri-bm, panou de comanda pentru sistem de control presiune, tensiuni sub 1000 v, valva cu dispozitiv de actionare electrica, valve, furtune metalice (tuburi flexibile din metale comune), etc.

In plus, organele de inspectie fiscala au procedat la documentarea de pe site-urile autoritatilor publice, al companiilor implicate in activitatea de forare si explorare pe Platforma Continentală a Mării Negre, în cadrul perimetrului de explorare, dezvoltare si exploatare petrolieră XIX Neptun din apele teritoriale ale Romaniei, rezultand urmatoarele informatii:

- **I** este o companie controlata de catre organizatiile mama **M** si **N**. **M** este un conglomerat american cu sediul în New York. Holdings-ul majoritar al companiei include **O**, **I**, **P**, **M** si **Q**. Participatiile energetice ale grupului includ operatorul de forare cu petrol **I** (care operează aproximativ 20 de platforme petroliere offshore) si operatorul de sisteme de conducte de transport al gazelor naturale interstatale **P**;

- **I** este un lider corporativ în foraje offshore, oferind servicii de foraj contractual către industria energetică din întreaga lume, cu o flotă totală de 15 platforme de foraj offshore, compusă din 11 semisubmersibile și patru foraje poziționate dinamic (in anul 2019-2020). La **00.00.2016**, Compania avea o flotă de 24 de platforme de foraj în larg. La **00.00.2016**, flota sa consta din patru nave de foraj, 19 platforme semisubmersibile și o platformă jack-up. Flota sa îi permite să ofere o gamă largă de servicii, în principal pe piața plutoare, incluzand apele ultra-adanci, adancurile și apele medii.

Din raportul la studiul de evaluare a impactului asupra mediului intocmit de Institutul National de CercetareDezvoltare Marină „Grigore Antipa” (INCDM) publicat pe site-ul institutiei cu privire la “foraj- sonda de explorare -deschidere Lopatar 2” situat pe Platforma Continentală a Mării Negre, în cadrul perimetrului de explorare, dezvoltare si exploatare petrolieră XIX Neptun, s-a constatat ca **F** si **R** sunt titularii Acordului de concesiune petrolieră pentru explorare, dezvoltare si exploatare petrolieră în perimetrul XIX Neptun, în zona de apă adancă din cadrul Perimetrului XIX Neptun din Marea Neagră, conform Scrisorii ANRM nr. **000/2014**.

Pentru desfășurarea activității de foraj, a avut loc o licitație publică în vederea contractării unei platforme semi-submersibile dotate cu echipamentele specifice pentru efectuarea programului de lucru stabilit fiind contractată instalația de foraj semi-submersibilă: “**O E**” care a fost proiectată să foreze în ape cu adancimi de până la 2.400 de metri si o adancime totală de foraj de până la 10.600 de metri aparținand companiei **I**.

Din informatiile care se regăsesc pe site-ul companiei **I** cu referire la platforma de foraj **O E** – platformă care figurează în propunerea tehnică a companiei **I** – aceasta comunica următoarele:

- "În data de **00.00.2012**, se arată că platforma de foraj **O E** este angajată într-un contract cu un partener nedivulgat pentru perioada **00 2013 – 00 2015**";
- "În data de **00.00.2013**, **I** comunica faptul că pentru platforma de foraj menționată a încheiat deja un contract cu un contractant nedivulgat, pentru acest contract încasand deja un avans din contravaloarea serviciilor pe care le va desfășura".

Conform deciziei Consiliului Concurenței nr. 50/18.12.2003, organele de inspectie fiscala au constatat ca "În data de **00.00.2012**, **F** a reluat procedura de negociere cu publicarea prealabilă a unui anunt de participare, în cadrul căreia au fost depuse două oferte: de către **G** si de către **B**. Cu toate că, atât în plangerea înaintată, cat si în informatiile transmise ulterior de **G**, acesta mentionează întreprinderea "**I**" ca avand calitatea de participant la procedura organizată de **F** (si castigătoare a acesteia), din analiza Consiliului Concurenței reiese că **B** a fost desemnată castigătoare a procedurii organizate de **F**."

În ceea ce priveste dreptul "**X**" de a solicita rambursarea TVA deductibila aferenta perioadei **00 2014 - 00 2015**, perioada in care nu a fost înregistrata în scopuri de TVA în România, organele de inspectie fiscala au constatat ca "**X**" nu a îndeplinit conditiile prevazute la art. 147² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 302 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu cele ale pct. 50 Titlul VI din HG nr.44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 emis în aplicarea art.147² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.67 alin.15 lit.b) si pct. 74 Titlul VII din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 227/2015, emis în aplicarea art. 302 din Legea nr. 227/2015 si ca, exigibilitatea taxei pentru "**X**" a luat nastere la data refacturarii costurilor bunurilor si a TVA livrate de catre furnizorul „**B**”, adica atunci cand a intervenit faptul generator si exigibilitatea operatiunilor pentru acest furnizor, termenul de 9 luni în care putea fi solicitata taxa fiind expirat. În plus, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista un acord sau o declaratie de reciprocitate în ceea ce priveste rambursarea TVA, încheiat între România si Statele Unite.

Avand în vedere cele ce preced si prevederile art. 145 alin. 2 lit.a, art.146 alin.1 lit.a, art. 147², alin. 1, lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu pct.50 alin.10 si alin.18 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 297 alin. 4 lit.a, art. 302 alin.1 lit.b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborate cu pct 67 alin.15 lit. b, pct.74 alin.10 si alin.18 din HG nr.1/ 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015, emis în aplicarea art. 297 din Legea nr. 227/2015, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA în suma de **000 lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata de recuperat înregistrata de societate

in perioada supusa inspectiei fiscale, **00.00.2015-00.00.2018**, conform Decontului de TVA inregistrat sub nr. **000/2019** si au stabilit TVA suplimentar in suma de **000 lei**.

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

A. ASPECTE PROCEDURALE

a.1) În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal contestat, pentru încălcarea prevederilor art.126 și art.127 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la durata maximă a inspecției fiscale și a perioadelor de suspendare a acesteia, invocată de societate, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) lit.b) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 126 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

(...)

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

(...)

2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1)”.

Totodată, în speță, se rețin și prevederile art.123 alin.(2), art.127 alin.(1) lit.a) alin.(2) și alin.(7) și art.130 alin.(4) din același act normativ, respectiv:

”ART.123 Începerea inspecției fiscale

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.

ART. 127 Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;

(2) în cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(...)

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

(...)

ART. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept”.*

Din analiza prevederilor legale, mai sus citate, se reține că durata inspecției fiscale, în cazul contribuabililor mijlocii, nu poate fi mai mare de 90 de zile, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv 180 de zile, inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

De asemenea, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control sau data înscrisă într-un proces verbal de constatare, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, iar perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Totodată, conducătorul inspecției fiscale poate decide suspendarea unei inspecții fiscale pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabil, în aceste cazuri, suspendarea neputând fi mai mare de 6 luni.

Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că inspecția fiscală la contribuabilul mijlociu **X** a început în data de **00.00.2019** (data înscrisă în procesul verbal nr.**000/00.00.2019**), a fost suspendată în perioadele **00.00.2019-00.00.2020** și **00.00.2020-00.00.2020** și s-a finalizat în data de **00.00.2020** (data programată pentru discuția finală).

Astfel, se reține că perioadele efective de durată a inspecției fiscale au fost **00.00.2019 - 00.00.2019** (63 de zile) și **00.00.2020 – 00.00.2020** (23 de zile), totalizând un număr de 86 de zile, nefiind depășit termenul legal de 90 de zile și cu atât mai mult termenul de decădere de 180 de zile, stabilit pentru durata maximă a inspecției fiscale.

Afirmația contestatarei, potrivit căreia perioada în care inspecția fiscală a fost suspendată urmează a fi luată în considerare la calculul duratei totale a inspecției fiscale, astfel că aceasta a durat 548 de zile, este eronată întrucât conform art.127 alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia perioadele de suspendare a inspecției fiscale au depășit termenul prevăzut la art.127 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele.

Cele două perioade de suspendare a inspecției fiscale, dispuse în baza Deciziilor nr.**000/2019** și nr.**000/2020**, au avut ca obiect efectuarea unui control încrucișat în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul verificat cu principalul său furnizor, respectiv **B**, finalizarea inspecției fiscale depinzând de efectuarea controlului încrucișat.

De asemenea, se reține că, finalizarea controlului încrucișat dispus, a fost îngreunată și datorită faptului că, începând cu data de 17.03.2020, a fost instituită starea de urgență pe teritoriul României, conform Decretelor nr.195/16.03.2020 și nr.240/14.04.2020, fiind impuse restricții de circulație și obligativitatea distanțării fizice.

Conform art.41 din anexa nr.1 la Decretul nr.195/16.03.2020, respectiv art.62 din anexa nr.1 la Decretul nr.240/14.04.2020 *"Prescripțiile și termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite potrivit prezentului decret"*, astfel că, în cauză, suspendarea inspecției fiscale opera de drept, fără a fi neapărat necesară emiterea unei decizii de suspendare.

Ulterior primirii rezultatelor controlului încrucișat solicitat, organele de inspecție fiscală au înștiințat societatea verificată în vederea reluării inspecției fiscale, prin adresa nr.**000/2020**.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea și reluarea unei inspecții fiscale în oricare din situațiile care împiedică finalizarea inspecției fiscale, neintrând în competența organului de soluționare a contestației cenzurarea măsurilor dispuse de acesta.

De asemenea, referitor la nulitatea actului administrativ contestat pentru nerespectarea prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare de termenul maxim de 6 luni de suspendare a inspecției fiscale, se reține că acestea este un termen de recomandare, care nu se încadrează în niciunul din motivele de nulitate a actului administrativ fiscal, așa cum sunt acestea expres prevăzute la art.49 din același act normativ.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 potrivit căreia

sanctiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

a.2) În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia decizia de impunere contestată este nulă întrucât la data emiterii sale nu era emis raportul de inspecție fiscală, care, potrivit art.131 alin.(4) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stă la baza emiterii sale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Din documentele aflate în copie la dosarul contestației, se reține că atât Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2020**, cât și Decizia de impunere nr.**000/2020** emisă în baza acestuia, au fost generate/emise la data de **00.00.2020** (fapt confirmat și de societate), ambele documente fiind aprobate de conducătorul structurii de inspecție fiscală la data de **00.00.2020**.

Faptul invocat de contestatară, respectiv "*listarea*" Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** s-a efectuat în data de **00.00.2020**, ora 12:41, ulterior listării Deciziei de impunere nr.**000/2020**, care s-a efectuat în aceeași zi, dar la ora 12:36, nu este de natură a fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât se face confuzie între termenii de "emitere" și "listare", în speță emiterea documentelor având importanță, aceasta intervenind în aceeași dată pentru ambele acte, respectiv la **00.00.2020**.

Față de motivul invocat de societate în susținerea nelegalității actului administrativ fiscal contestat, se reține că, așa cum s-a precizat anterior, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6), dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă și evidentă eroare.

Având în vedere cele mai sus arătate precum și faptul că societatea contestatară nu precizează vătămarea care i-a fost pricinuită prin nerespectarea normelor de procedură, de natura a atrage nulitatea actului administrativ fiscal atacat, afirmația societății privind nulitatea acestuia nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

a.3) În ceea ce privește argumentele societății referitoare la încălcarea rolului activ de către organele de inspecție fiscală, care nu și-au exercitat dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, fapt care determină necesitatea eliminării din actele administrativ fiscale contestate a unor "*constatări eronate*", organul de soluționare a contestației reține că excepția invocată privește fondul cauzei supusă analizării, respectiv de situația de fapt și de încadrarea în drept a constatărilor fiscale, fapt pentru care acestea vor fi

avute în vedere cu ocazia soluționării pe fond a contestației, în cadrul unei analize unitare.

Având în vedere că nu se rețin în soluționarea favorabilă a cauzei aspectele de ordin procedural, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a contestației.

B. ASPECTE DE FOND

*In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe **daca societatea contestata beneficiaza de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferenta operatiunilor inscrite in facturile emise de B, în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.***

*În fapt, urmare verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat ca "X" a încheiat **Contractul de navlosire nava nuda** în data **00.00.2014**, în calitate de Armator, cu „B”, în calitate de Navlositor, pentru nava de foraj marin "O E" și echipamente sale, pentru perioada **00 2014 – 00.00.2015**, ca urmare, obiectul de activitate al "X" în România este reprezentat de închirierea platformei de foraj maritim către „B” conform contractului „**B C I**” anterior menționat, codul CAEN al activității acesteia fiind CAEN 0910 - "Activități de servicii anexe extractiei de petrol brut și gaze naturale";*

Conform documentelor și declarațiilor societății contestate, platforma maritimă „O E” a fost adusă în România în data de **00 00 2014** și a parasit teritoriul României în data de **00.00.2016**, funcționând astfel pe durata unui an și nouă luni.

Pentru importul navei de foraj "X" a prezentat DVI **000/2014** cu anexe ce reprezintă normele de consum pentru echipamentele și materialele încorporate în nava la asamblarea ei, organele de inspecție fiscală constatând că au fost închise operațiunile temporare pentru echipamentele care au fost încorporate (echipamente comunitare și noncomunitare) conform Anexei la DVI și norma de consum pentru asamblarea platformei de foraj marin „O E”. Pe declarația vamală la import nr. **000** cât și pe factura proforma expeditorul echipamentelor este "X" și destinatarul "B".

Conform mențiunilor speciale din DVI nr. **000/2014** se face referire asupra documentelor și certificatelor prezentate la importul navei de foraj marin cu echipamentele încorporate și se precizează că documente "certif. inreg. platf. **000/2007**, copie PAS **000/2009**, Certif.inreg. **000** DVI, Contract reprezentare directă **000/2014**, și mențiunea că TVA scutit art. 142(1) lit a , art 144 (1) lit a, pct 7 art 143(1) lit h din LG 571/2003";

Atât pentru echipamente, cât și pentru platforma reasamblată și echipată, organele de inspecție fiscală au solicitat documentul de referință pentru

scutirea de taxa pe valoarea adaugata, valoarea de import a platformei cf DVI nr. **000** fiind in suma de **000 lei (000 usd)** si TVA 24% de **000 lei**, insa contestatară nu a dat curs solicitarilor, invocand interventia prescriptiei pentru anul 2014.

Din analiza Contractului de navlosire nava nuda din **00.00.2014** care reglementează relatia comerciala dintre cele doua parti, organele de inspectie fiscala au constatat ca in acesta nu sunt cuprinse prevederi din care sa rezulte obligatia "X" de a suporta costuri angajate de beneficiarul „B” iar in conformitate cu pct.8 din Contractul de Navlosire, Navlositorul accepta sa plateasca Armatorului o suma in dolari americani denumita NAVLU, care este stabilita pe baza unui an calendaristic in baza unui algoritm "BBCR = DR-CPOE" in care BBCR = Navlul, DR = venituri obtinute din Contractul de Foraj, CP = Profitul operational al Navlositorului, OE = Cheltuielile Navlositorului legate de Cheltuielile de Exploatare;

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca "X" a inregistrat refacturari de taxa pe valoarea adaugata deductibila in luna **00 2015**, in suma de **000 lei** aferenta unor achizitii de bunuri din import in cota 24%, importuri efectuate pentru perioada **00.00.2014-00.00.2015** ce reprezinta echipamente pentru platforma de foraj marin "O E";

In timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca reprezentantul fiscal a in scris in jurnalul de cumparari aferent lunii **00 2015** un numar de 16 facturi emise de „B” reprezentand refacturari de bunuri cu TVA deductibila, aferente importurilor conform declaratiilor vamale efectuate in numele "X", in valoare totala de **000 lei**, din care TVA **000 lei** si ca facturile cu TVA aferenta in suma de **000 lei** sunt declarate in decontul de TVA aferent lunii **00 2015** la rd .22 "Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 24%, altele decat cele de la rd.25" societatea exercitandu-si dreptul de deducere prin decontul de taxa.

De asemenea, in luna **00 2015** s-a constatat faptul ca, reprezentantul fiscal al "X", Y, intocmeste un jurnal de cumparari unde inregistreaza facturi emise de catre „B” astfel:

-16 facturi cu semnul minus, de la numarul **000** pana la nr. **000**, ce reprezinta "to credit invoice... In full" in valoare totala de **000 lei** din care TVA **000 lei**, avand aceeasi valoare cu cele inregistrate in luna **00 2015**;

-16 facturi, de la nr. **000** la nr **000**, ce reprezinta "to recharge you for import off goods as per the customs declaration no. MRN ("sa va reincarcati pentru importul de marfuri conform declaratiei vamale nr. MRN ... ") si "see enclosed sheet for details" ("vezi fisa pentru detalii");

-16 facturi emise de „B”, avand aceeasi valoare similara celor emise in luna **00 2015** de la nr. **000** la nr **000** in valoare totala de **000 lei** din care TVA in suma de **000 lei**,

cu motivatia ca facturile din **00 2015** au fost emise corect dar redactate eronat din punct de vedere al decontarii acestora, fapt pentru care au fost emise alte facturi care contin in subsolul paginii paragraful- "this invoice is issued for VAT tax purposes only, for recovering the value of import VAT paid to the Romanian customs authorities on behalf of **X**" (traducere: "aceasta factura se eliberează numai în scopuri de TVA, pentru recuperarea valorii TVA-ului de import plătit autoritatilor vamale romane în numele **X**").

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca "**X**" a inregistrat refacturari de taxa pe valoare adaugata deductibila in luna **00 2017** in baza facturilor emise de „**B**” in valoare totala de **000 lei** din care TVA in suma de **000 lei** aferenta unor achizitii de bunuri din import in cota 24%, pentru importuri efectuate in perioada **00.00.2015-00.00.2015** ce reprezinta echipamente pentru platforma de foraj marin, suma fiind evidentiata la randului 32-regularizari taxa dedusa in decontul de TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca „**B**” a emis facturile catre "**X**" doar in scopul dobandirii de catre aceasta entitate a dreptului de deducere a TVA, ca operatiunile de importuri de echipamente au fost realizate in perioada **00 2014 – 00 2015** iar refacturarea TVA aferenta importului provine din aceeasi perioada astfel incat "**X**" a declarat ca a efectuat operatiuni de achizitie de bunuri inainte de **inregistrarea in scopuri de TVA care a avut loc in data de 00.00.2015** si ulterior. Totodata organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca "**X**", **in perioada 00.00.2017-00.00.2017 a avut codul de TVA anulat** din oficiu, potrivit dispozitiilor art.316 alin.(11) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In legatura cu tranzactiile desfasurate intre "**X**" si „**B**”, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii, toate documentele justificative aferente importului si exportului de bunuri, **contracte comerciale, de reprezentare, mandatare**, acte care dovedesc dreptul de proprietate al navei si/sau echipamentelor importate, avize, autorizatii privind andocarea navei in apele din zona romaneasca, contracte de custodie, documente de plata si incasare sau alte documente de natura sa reflecte situatia fiscala a operatiunilor efectuate de „**B**” in perioada 2014 - 2017 in numele si pentru "**X**", explicatii si informatii in scris, dar aceasta nu a dat curs solicitarilor in totalitate.

Astfel, societatea contestatara, prin reprezentantul sau fiscal, precizeaza ca **"Facturile de achizitie emise de B catre "X" au facut parte din aplicarea structurii de comisionar pentru bunurile importate în numele lui "X".**" și ca „(...) in momentul in care reprezentantii legali a Sucursalei vor avea acces la documente (i.e. in Marea Britanie, Scotia), vom putea reveni cu un răspuns referitor la documentele doveditoare ca bunurile din import pentru care TVA a fost refacturat către "X" apartin acesteia si nu Sucursalei.”, precum si faptul ca **"Bunurile importate fac parte din categoria de echipamente specifice activitatii**

de foraj maritim. Ulterior, B si-a îndeplinit obligatia contractuala mentionata de dvs. prin achizitionarea bunurilor necesare bunei functionari a platformei de foraj maritim, acestea fiind refacturate de către X, asa cum reiese si din facturile prezentate in timpul inspectiei fiscale. Asa cum se poate observa si din declaratiile vamale de import, doar pentru o parte din bunurile importate B a refacturat TVA aferenta importului către X, iar restul bunurilor, pentru care nu a fost refacturat TVA aferenta importului, au fost responsabilitatea B conform prevederilor contractuale mentionate.”

Referitor la scopul pentru care au fost achizitionate si utilizate echipamentele de foraj importate de „B” in numele „X”, reprezentantul fiscal a precizat ca la momentul efectuării importului, „B” a îndeplinit doar formalitatile de punere in libera circulatie a bunurilor, neavand calitatea de importator al acestora, deoarece nu era cumparator sau proprietar al bunurilor iar *“acesta a aplicat structura de comisionar prevăzută de legislatia de TVA a Romaniei si a refacturat TVA aferent importului pentru bunurile pentru care B nu îndeplinea calitatea de importator (nu era cumpărător sau proprietar al bunurilor) către X (proprietarul bunurilor importate).”*

Din analiza facturilor externe si a declaratiilor de import, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada **00 2014 – 00 2015**, „B” a importat bunuri reprezentand echipamente, materiale si accesorii pentru nava de foraj **“O E”** iar din analiza facturilor emise de furnizori externi si a declaratiilor vamale de import s-a constatat faptul ca, cumpărătorul bunurilor este „B” astfel ca a fost solicitata proba inscriurilor conform carora bunurile din import refacturate către **“X”** apartin acesteia si nu societății **„B”**.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, in luna **00 2017** **“X”** a emis facturi catre „B” in suma de **000 lei** cu TVA in suma de **000 lei** reprezentand materiale consumabile iar din verificarea documentelor s-a constatat ca materialele livrate catre „B” nu se regasesc in achizitiile din import de echipamente declarate ca refacturate de catre **„B”**.

In plus, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna aprilie 2017 s-au inregistrat si declarat in decontul de TVA, operatiuni scutite cu drept de deducere pentru exporturi de echipamente (parti componente din instalatia de foraj marin demontate de la platforma **“O E”**), ansambluri si accesorii catre **“O E”**, pentru care a fost prezentata factura comerciala, declaratie vamala de export, documentul de transport AWB, Bill of Lading, CMR din analiza carora s-a constatat ca la rubrica expeditor este inscrisa societatea **„B”**.

Din analiza facturilor emise către **“X”** si a jurnalelor de vanzari pentru perioada **00 2015 - 00 2018**, organele de inspectie fiscala au constatat ca **„B”** înregistrează achizitii de bunuri (import) pentru platforma petroliera **“O E”** in valoare totala de **000 lei** (tva **000 lei**) iar conform declaratiilor vamale pentru exporturile efectuate in numele **“X”**, rezulta ca, valoarea bunurilor exportate pentru platforma petroliera **“O E”** sunt in suma de **000 lei**. Pentru diferenta de valoare inregistrata societatea a precizat ca *“in timpul prestării serviciilor de foraj*

marin a fost necesara efectuarea importurilor si achizitiilor de bunuri/echipamente pentru înlocuirea celor deteriorate. De asemenea, precizam ca bunurile importate nu au fost integral exportate, o parte din ele fiind livrate intracomunitar.”

Avand in vedere cele de mai sus, echipa de inspectie fiscala a constatat ca intre bunurile importate si cele exportate nu exista o corespondenta datorita faptului ca bunurile exportate sunt echipamente ce provin din dezmembrarea platformei, care au fost importate odata cu echiparea si asamblarea platformei conform declaratiei vamale de import nr. **000/2014**, iar pentru aceste importuri de materiale compania “**X**” nu detine documente de achizitie(facturi de achizitie, DVI), fapt pentru care operatiunile de export nu sunt justificate de catre “**X**”.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai constatat ca, in lunile **00 2015** si **00 2017** conform jurnalului de vanzari si declaratiei D 394 privind livrările/prestările si achizitiile efectuate pe teritoriul national, „**B**” a declarat livrari catre “**X**”, in luna **00 2015** in suma de **000 lei** cu TVA aferenta in suma de **000 lei** si in luna **00 2017** in suma de **000 lei** cu TVA aferenta in suma de **000 lei**, **livrari care nu au fost inregistrate in evidenta contabila ca venituri din exploatare** motivat de faptul ca “**X**” a emis facturi de la sediul activitatii economice din Statele Unite ale Americii către „**B**” în baza Contractului de „**B C I**” iar la momentul primirii facturilor „**B**” a plătit TVA prin mecanismul taxarii inverse.

Conform situatiei transmisa de catre autoritatea vamala, rezulta ca s-au efectuat importuri de echipamente pentru nava de foraj marin “**O E**” de catre „**B**” pentru care s-a achitat TVA in vama, constand în echipamente si materiale consumabile utilizate in servicii de explorare si exploatare in legatura cu sau prestate in zona economica exclusiva a Romaniei, servicii facturate de „**B**” catre **F**, singurul client al societatii in perioada 2014- 2018.

De asemenea societatea „**B**” a efectuat exporturi de echipamente demontate de pe platforma de foraj marin “**O E**” catre parteneri externi: **O E , J, K, L**.

Conform situatiei transmisa de autoritatea vamala si a declaratiilor de import, „**B**” a achizitionat si alte echipamente destinate platformei de foraj maritim fiind de acelasi tip de echipament cu cele refacturate catre “**X**” si pentru care nu a fost refacturat TVA.

Avand in vedere activitatea desfasurata de “**X**” si complexitatea operatiunilor, in scopul clarificarii aspectelor legate de importul de echipamente pentru platforma de foraj, organele de inspectie fiscala au initiat un control inopinat la compania afiliata „**B**”, avand calitatea de furnizor si client al “**X**” in urma caruia s-a intocmit **Procesul verbal nr. 000/2020** si prin care s-a constatat ca activitatea „**B**” s-a derulat in perioada **00 2014** (cand platforma de foraj marin a fost pusa in functiune si data in folosinta pentru exploatare) si **00 2016** - cand platforma de foraj marin a fost transferata in Italia catre **X** prin reprezentant fiscal **E**.

*Facturile emise catre “**X**” reprezinta refacturari de echipamente și bunuri importate de „**B**” in perioada **00 2014 - 00 2015**.*

Taxa pe valoare adaugata achitata in vama pentru importuri a fost evidentiata in contabilitatea „B” in luna in care au fost efectuate importurile prin formula contabila 44604” alte impozite, taxe si varsaminte asimilate” = 401 “furnizor Catoni” si 4426” TVA deductibila” = 446” alte impozite, taxe si varsaminte asimilate”, respectiv, in jurnalele de cumparari aferente „B” exercitandu-si dreptul de deducere la importul echipamentelor si plata TVA aferenta importului fiind declarate in decontul de TVA.

Conform documentelor prezentate de plata a taxei pe valoarea adaugata nu a rezultat ca „B” a efectuat plata TVA in vama in numele si pentru “X”, platile fiind efectuate de „B” sau C.

Cu privire la plata taxei pe valoare adaugata la import pentru echipamentele necesare platformei de foraj marin “O E” reprezentantii „B” au mentionat ca bunurile importate fac parte din categoria bunurilor consumabile, bunuri refacturate către F si bunurile importate care înlocuiesc partial componente ale platformei de foraj marin, datorita uzurii, defectiunilor, echipamente de specialitate necesare pentru asigurarea serviciilor de forare.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca, din precizarile societatii nu rezulta ce tipuri de echipamente sunt proprietatea “X” si ce tipuri de echipamente sunt achizitionate de „B” pentru care acestea suporta aceste costuri conform contractului de navlosire incheiat intre cele doua parti.

In evidenta contabila a „B” materialele din import achizitionate in lunile **00 2014** si **00 2015**, refacturate catre societatea “X” au fost inregistrate in gestiunea „B” prin conturile de stocuri 322 ”marfuri in curs de aprovizionare” sau cont 3028” materiale consumabile si inregistrate pe costuri cont 6028 ”cheltuieli cu materiale consumabile” pe masura darii in consum iar echipamentele importate au fost utilizate pe platforma de foraj marin **O E**.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca „B”, pentru importurile de echipamente, materiale si accesorii pentru nava de foraj “O E” **a refacturat TVA achitata in vama numai pentru o parte** din acestea, desi aceleasi tipuri de echipamente au fost importate de „B” in nume propriu.

In ceea ce priveste dreptul “X” de a solicita rambursarea TVA aferenta perioadei **00 2014 - 00 2015**, perioada in care societatea nu a fost înregistrata in scopuri de TVA in Romania, organele de inspectie fiscala au constatat ca “X” nu a indeplinit conditiile prevazute la art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 302 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu cele ale pct. 50 Titlul VI din HG nr.44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 emis in aplicarea art.147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.67 alin.15 lit.b) si pct. 74 Titlul VII din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015, emis in aplicarea art. 302 din Legea nr. 227/2015 si ca, **exigibilitatea taxei pentru “X” a luat nastere la data refacturarii costurilor bunurilor si a**

TVA, livrate de catre furnizorul „B”, adica atunci cand a intervenit faptul generator si exigibilitatea operatiunilor pentru acest furnizor, termenul de 9 luni in care putea fi solicitata taxa fiind expirat. In plus, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista un acord sau o declaratie de reciprocitate in ceea ce priveste rambursarea TVA, încheiat intre Romania si Statele Unite.

Avand in vedere cele ce preced, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de **000 lei**, prin neacordarea dreptului de deducere a taxei inscrisa in facturile emise de „B” si inregistrate de „X” in luna **00 2015** si **00 2017**.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada **00.00.2015-00.00.2015**, stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

La pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada derulării operațiunilor, se stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]”.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă are obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Aceleași prevederi legale se regăsesc și la art.297 alin.(4) lit.a) si art.299 alin.1 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Totodata, se retine ca incepand cu data de 01.01.2016, potrivit pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu

poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.”;

iar potrivit pct.69 din același act normativ:

(1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal [...].”

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective iar 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 specificul activității desfășurate.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține ca **“X”**, este **inregistrată în scopuri de TVA în România începând cu data de 00.00.2015** iar, în perioada **00.00.2017-00.00.2017** a avut codul de TVA anulat, reprezentantul fiscal fiind **Y** începând cu data de **00.00.2015**.

Așa cum s-a prezentat detaliat la situația de fapt din cuprinsul prezentei decizii, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de

inspecție fiscală au stabilit că pentru achizițiile reprezentând refacturari de TVA aferenta unor importuri de echipamente și bunuri în baza facturilor emise de „B” (pentru care aceasta a plătit TVA în vama), înregistrate de “X” în lunile **00 2015** și **00 2017**, societatea contestată nu are drept de deducere pentru TVA în suma de **000 lei** datorită faptului că nu a demonstrat că respectivele achizitii au fost destinate în folosul operațiilor sale taxabile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că activitatea “X” în România a constat în:

- închirierea platformei de foraj maritim “O E” societății „B” organizată și existentă în conformitate cu legislația Olandei, acționând prin intermediul filiei **000 lei** sale din România, în baza contractului „B C I” încheiat între cele două societăți în data de **00.00.2014**, facturile comerciale fiind emise de la sediul “X” ;

- livrarea de echipamente de foraj către persoane juridice din România „B” și export către “O E”.

- livrare intracomunitară asimilată conform art. 270 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, reprezentând echipamente de foraj maritim care au fost transferate din România către Italia, acestea rămânând în proprietatea “X”.

Se reține că platforma maritimă „O E” a fost adusă în România în data de **00 00 2014** conform DVI nr. **000/2014** cu anexe ce reprezintă normele de consum pentru echipamentele și materialele încorporate în nava la ansamblarea ei, organele de inspecție fiscală constatând că au fost închise operațiile temporare pentru echipamentele care au fost încorporate (echipamente comunitare și noncomunitare) conform Anexei la DVI și norma de consum pentru asamblarea platformei de foraj marin „O E”. Pe declarația vamală la import nr. **000** cât și pe factura proforma, expeditorul echipamentelor este “X” și destinatarul “B”.

Conform mențiunilor speciale din DVI nr. **000/2014** se face referire asupra documentelor și certificatelor prezentate la importul navei de foraj marin cu echipamentele încorporate și se precizează că documente "certif. inreg. platf. **000/2007**, copie PAS **000/2009**, Certif.inreg. **000** DVI, Contract reprezentare directă **000/2014**, și mențiunea TVA scutit art. 142(1) lit a , art 144 (1) lit a, pct 7 art 143(1) lit h din LG 571/2003".

Platforma „O E” a funcționat în România pentru o perioadă de aproximativ 1 an și 9 luni de zile, fiind ulterior transferată în Italia conform autofacturii nr. **X-000** și documentului de transport maritim cu nr. **000**, care atestă că platforma a fost transportată din Constanța, România către Palermo, Italia cu ajutorul vasului **D** în data de **00.00.2016**.

Atât pentru echipamente, cât și pentru platforma reasamblată și echipată, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat documentul de referință pentru scutirea taxei pe valoare adăugată, valoarea de import a platformei cf

DVI **000** fiind in suma de **000 lei (000 usd)** si TVA 24% de **000 lei**, iar referitor la echiparea navei maritime si a regimului de TVA conform DVI **000/2014**, au fost solicitate informatii si explicatii de la reprezentantii legali ai societatii „**B**”, documentele de referinta privind importul definitiv al echipamentelor a navei maritime “**O E**” si punerea in functiune a acesteia.

Astfel, se retine ca reprezentantii legali ai „**B**”, au precizat: *”Subliniem ca DVI **000/2014** a fost emisa in legătură cu un import efectuat in anul 2014...in ceea ce priveste anul 2014 a intervenit prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii suplimentare si de a verifica fiscal perioada respectiva - fie pe calea unei inspectii fiscale fie pe calea unui control inopinat. Mai mult, avand in vedere ca prezentul control inopinat vizeaza exclusiv tranzactiile desfășurate in legătură cu “**X**”, precizam ca acest import nu face parte din operatiunile facturate intre cele doua parti, astfel ca nu p*

“**X**” a prezentat un certificat de inregistrare a navei sub pavilionul Insulelor Marshall emis de Autoritatea Guvernului Republicii Insulelor Marshall in data de **00.00.2019** prin care se precizeaza ca nava este reinregistrata sub pavilion Insulele Marshall Island si certificat de număr de înregistrare **000** emis la **00.00.2019** la Reston, Virginia, SUA care este deținut de **X** (entitate maritimă străină), care nu certifica proprietatea acesteia.

Desi, echipa de inspectie fiscala a solicitat documentele justificative privind dreptul de proprietate sau calitatea de proprietar al bunurilor importate, cat si a navei de foraj “**O E**” a “**X**”, contestatara nu a dat curs solicitarilor.

Organul de solutionare a contestatiei retine, din analiza **Contractului de navlosire nava nuda** încheiat în data de **00.00.2014**, privind platforma de foraj maritim „**O E**” intre “**X**” in calitate de Armator care deține sau este proprietarul real al unității mobile de foraj în larg și „**B**” in calitate de Navlositor care dorește sa inchirieze nava în scopul executarii de contracte de foraj pentru clientii săi privind forarea puturilor de petrol/si sau gaze în apele romanesti ale Marii Negre și în alte locatii, **ca Proprietarul închiriaza navlosirea navei nude** către Navlositor pe perioada determinata, nava avand urmatoarele caracteristici: navă de foraj cu carena de otel, fără autopropulsie, semi-submersibilă, cu o greutate de 21.815 tone brut, 6.544 de tone nete avand lungime de 103,78 metri, lățime de 93,27 metri și adancime de 39,01 metri, împreună cu toate utilajele, echipamentele și accesoriile, inventarul si piesele de schimb care apartin sau sunt detinute, precum si toate celelalte elemente de personalitate, denumite sau nu, apartinand Navei de foraj mentionate anterior si amplasate pe aceasta sau asociate acesteia (denumite în continuare colectiv "Nava").

Conform art.2 din contractul mai sus menționat, durata navlosirii începe de la data la care proprietarul livrează Nava către Navlositor, respectiv, în jurul datei de **00.00.2014** (conform sectiunii 3 din contract) si va continua ulterior, sub rezerva încetării anticipate prevăzute de Contractul de Navlosire nava nuda, până la îndeplinirea concomitentă de Navlositor a două conditii:

-(1) îndeplinirea de către Navlositor a obligațiilor sale de foraj din cadrul fiecărui Contract de Foraj cu privire la acestea, fiind obligat să-l informeze pe proprietar;

-(2) relivrarea Navei de către Navlositor conform secțiunii 15, adică la încetarea Navlosirii.

Din cuprinsul secțiunii 3.2 din contractul mai sus menționat, se reține faptul ca: **„Nava va fi documentată în mod corespunzător la livrare în conformitate cu legislația statului de pavilion al Navei și cu cerințele de clasificare în societate aplicabile. La livrare, Nava va avea ciclurile de supraveghere actualizate și certificatele de clasă valabile de la data la care Nava este livrată.”**

Conform secțiunii 3.3 din contract, se reține mențiunea conform careia **„ Cu excepția cazului în care se prevede altfel în mod expres în prezentul document, livrarea Navei către Navlositor, în starea menționată mai sus, constituie singura obligație prevăzută în temeiul prezentei secțiuni 3 a Proprietarului față de Navlositor.(...) Ulterior, Navlositorul nu va avea dreptul să facă sau să afirme niciun fel de pretentie împotriva Proprietarului cu privire la Nava, inclusiv, dar fără a se limita la, pe baza oricăror condiții, declarații sau garanții exprimate sau implicite.**

Din cuprinsul secțiunii 4 **„Utilizarea Navei”** se reține ca în timpul duratei Navlosirii, **Nava va fi în posesia deplină și sub controlul Navlositorului aceasta va fi utilizată, exploatată și întreținută numai de Navlositor** după cum urmează:

-ca nava de foraj pentru a întreprinde servicii de foraj în Zona de operațiuni (...);

-în condiții sigure, curate și operabile în urma efectuării tuturor reparațiilor și înlocuirilor, astfel cum se solicită în conformitate cu Navlosirea(...).

Conform secțiunii 5, Proprietarul nu va avea nicio comandă sau control asupra îndeplinirii de Navlositor a obligațiilor ce-i revin în temeiul Navlosirii sau al Contractului de foraj.

Astfel, se rețin prevederile secțiunii 6 din Contractul de navlosire Nava nuda care stipulează **„angajamentele specifice ale Navlositorului”** care **„Pe cheltuiala proprie și prin achiziții proprii”**:

-va echipa, exploata, aproviziona, naviga, alimenta, repara sau suplini Nava ori de câte ori este necesar în timpul Duratei Navlosirii și va plăti toate taxele și cheltuielile de orice fel și natura care sunt ocazionate de utilizarea și exploatarea Navei în temeiul prezentei Navlosiri”;(...)

-va înlocui echipamentele care sunt deteriorate sau uzate ca fiind nepotrivite utilizării (fără a ține seama de cauza deteriorării sau uzurii) și să înlocuiască în alt mod elementele în conformitate cu practicile de întreținere descrise mai sus, cu toate reparațiile și înlocuirile pieselor sau

echipamentelor deteriorate, uzate sau pierdute care urmează să fie efectuate în acest sens (...) pentru a nu scadea valoarea Navei:

-va plăti toate taxele portuare, de pilotaj și toate celelalte costuri și cheltuieli ocazionate pentru utilizarea și exploatarea Navei;

-va informa Proprietarul cu privire la (...) reparații majore ale Navei.

Conform secțiunii 7 „***Angajamentele specifice ale Proprietarului***”, organul de soluționare al contestației reține ca, acesta va menține clasa Navei dar **nu va scuti Navlositorul de a menține Nava în stare bună de funcționare.**

În conformitate cu secțiunea nr.8 „***Inchiriere Navlosire***” din Contractul de Navlosire Nava nuda, Navlositorul accepta să plătească Proprietarului o taxă în dolari americani denumită **NAVLU**, care este stabilită pe baza unui an calendaristic în baza unui algoritm „**BBCR = DR-CP-OE**” unde **BBCR = Navlul**, **DR = venituri obținute din Contractul de Foraj și nu vor include sumele pe care Navlositorul nu le poate colecta**, **CP = Profitul din exploatarea al Navlositorului**, **OE = Cheltuielile Navlositorului legate de Contractul de foraj.**

„Profitul din exploatarea al Navlositorului” este egal cu 7,5% înmulțit cu OE care includ toate costurile de exploatarea și alte costuri indirecte suportate de Navlositor în executarea contractului de foraj.

Navlul se determină prin intermediul evidențelor contabile și înregistrărilor întreținute de către Navlositor sau în numele acestuia în conformitate cu principiile contabile general acceptate ale S.U.A. Navlositorul va oferi Proprietarului acces rezonabil la evidențele contabile și la înregistrările sale, după cum este necesar, pentru a determina în mod corect Navlul.

Conform secțiunii 10 „***Îmbunătățiri și modificări aduse Navei***” a Contractului antecitat „***Navlositorul va avea dreptul să monteze echipamente suplimentare la bordul Navei pe cheltuiala și riscul sau cu condiția ca să elimine pe cheltuiala proprie astfel de echipamente înainte de expirarea sau rezilierea anterioară a Duratei Navlosirii (...). În cazul în care eliminarea nu este solicitată de Proprietar, atunci astfel de echipamente suplimentare rămân pe Nava, iar toate drepturile, titlul și interesul cu privire la acestea vor aparține Proprietarului***”.

În plus, se reține mențiunea din cuprinsul secțiunii 10.3 a contractului, respectiv „***În cazul în care Proprietarul suportă orice cheltuială pentru adăugarea de echipamente, modificări structurale, modificări și îmbunătățiri asupra Navei pe care Navlositorul trebuie să le efectueze în temeiul Contractului de foraj și pentru care Navlositorul primește despăgubiri de la Client, atunci Proprietarul are dreptul la rambursarea tuturor astfel de cheltuieli, iar o astfel de rambursare va fi considerată Inchiriere Navlosire Suplimentară în temeiul prezentei Navlosiri***”.

Conform secțiunii 10.4 din Contractul de Navlosire nava nuda, Proprietarul poate face modificări și îmbunătățiri asupra navei pe cheltuiala și riscul sau în baza unei notificări a Navlositorului.

De asemenea, organul de soluționare al contestației reține prevederile secțiunii 16.1 „Taxe, impozite și alte tarife” din cuprinsul Contractului de Navlosire, respectiv, **„ În plus fata de Inchirierea Navlosirii și alte tarife prevazute în prezentul document, Navlositorul va plăti punctual oricare și toate taxele federale, de stat și locale aplicabile de orice fel și caracter, inclusiv, dar fără a fi limitată la, vanzari, TVA, taxele de import și export, taxele, accizele și taxele de licența (...) care sunt evaluate sau percepute pentru sau în ceea ce privește Nava sau prezenta Navlosire, pentru orice perioada de timp a Duratei Navlosirii.”** precum și, cele ale secțiunii 16.2 care stabilesc ca **„(...)Proprietarul va fi responsabil pentru plata tuturor impozitelor datorate în ceea ce privește Inchirierea Navlosirii primite de la Navlositor.”**

În raport cu obiectul contractului de închiriere a navei și cu termenii contractuali, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa **000/2020**:

-documentele și informațiile conform cărora **“X”** a efectuat demersurile pentru importul navei de foraj **„O E”** în România și obținerea tuturor avizelor și autorizațiilor pentru ancorarea navei în apele din zona românească;

-actul de proprietate și care sunt condițiile de livrare a navei de foraj, în sarcina cui a fost transportul navei în România și cine a suportat costul transportului, unde a fost ancorată nava la destinație.

Organul de soluționare al contestației reține faptul că societatea contestată nu a dat curs solicitărilor organelor de inspecție fiscală, astfel încât aspectele privind regimul fiscal aplicat la importul de echipamente pentru ansamblarea navei de foraj, condițiile în care a fost adusă și înregistrată, responsabilitatea transportului nu au fost clarificate în totalitate.

Având în vedere cele mai sus precizate, organul de soluționare a contestației reține faptul că, relația comercială dintre **“X”** în calitate de Armator și **„B”** în calitate de Navlositor al platformei de foraj maritim **„O E”** a fost agreată prin încheierea Contractului de Navlosire Nava nuda din data de **00.00.2014**.

Conform prevederilor contractuale anterior citate, “X”, în calitate de Proprietar sau deținător al navei, are doar obligația de a pune la dispoziția Navlositorului Nava Nuda în locul și la data convenită în contract, precum și de a livra Nava documentată în mod corespunzător în conformitate cu legislația statului de pavilion al Navei și cu cerințele de clasificare în societate aplicabile cu ciclurile de supraveghere actualizate și certificatele de clasă valabile, ca urmare, nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile contestatarii în sensul că organele de inspecție fiscală nu au făcut distincție între cazurile în care **„B” avea**

responsabilitatea inlocuirii unor echipamente si cazurile in care “X”, in calitate de proprietar, a trebuit sa suporte unele costuri.

Mai mult, Contractul de navlosire nava nuda a fost incheiat in data de **00.00.2014**, prin DVI nr. **000/2014** au fost inchise operatiunile temporare pentru echipamentele care au fost incorporate (echipamente comunitare si noncomunitare) conform Anexei la DVI si norma de consum pentru asamblarea platformei de foraj marin „O E” iar importurile de echipamente si bunuri pentru care a fost refacturata TVA catre “X” au fost efectuate de „B” in perioada **00.00.2014-00.00.2015** dupa ce platforma de foraj a fost pusa in functiune si a inceput prestarea serviciilor conform Contractului din data de **00.00.2014** incheiat intre „B” si F.

Din analiza declaratiei pe proprie răspundere a d-nului **2** Vice President and Chief Accounting & Tax Officer din data de **00.00.2021**, in acord cu prevederile Contractului de navlosire nava nuda, se retine mentiunea conform careia: “(...) ***B a avut dreptul de a monta echipamente suplimentare la bordul navei.***”

The Baltic and International (BIMCO) denumit Standard Bareboat Charter (BARECON 89) care guverneaza transporturile maritime internationale si sta la baza contractelor incheiate intre armatori si navlositori, mentioneaza faptul ca, Contractul de bare-boat charter (**navlosire nava nuda**) are o singura executare deoarece **odata livrata nava obligatiile Proprietarului au fost executate si nu raspunde de cheltuielile de exploatare ale navei, Navlositorului fiindu-i cedata posesia si controlul Navei pe durata contractului.**

Conform doctrinei juridice, **Contractul de navlosire privind „nava nuda”(charter by demise)** este un act obiectiv de comert, astfel ca de regula este reglementat de normele dreptului comercial sau de norme specifice privind comertul maritim. Este cunoscut si sub denumirea de contract de remitere a gestiunii. In contractul de navlosire a navei nude (bare boat, affretement coque nue), armatorul (navlosant) se obliga sa puna o anumita nava nearmata fara comandant si fara echipaj, fara combustibil si materiale de intretinere sau provizii la dispozitia navlositorului pe o durata determinata, in schimbul unei sume denumita navlu. Natura juridica a contractului este mai apropiata de cea a unei locatiuni de bunuri. Proprietarul-armator este un locatar “operis” fiindca el pierde conducerea si gestiunea navei pe perioada contractului de 'bareboat', trecand-o asupra navlositorului-armator, beneficiar al acestei locatiuni. Acesta dobandeste gestiunea comerciala, de exploatare tehnica si de navigatie, avand atributii si puteri pentru intreaga perioada cat nava se afla in locatiunea sa. Proprietarul-armator este obligat, in cadrul contractului de navlosire “bareboat” sa puna la dispozitia locatarului (navlositorului-armator) nava in stare tehnica apta de navigabilitate si sa prezinte documentele de inregistrare, certificatul de nationalitate precum si cel de clasa.

Astfel, se reține că potrivit art.1166 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“Contractul este acordul de voințe dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic.”*, și, în principiu, încheierea oricărui contract este liberă potrivit principiului libertății de voință în materia contractelor însă acest principiu trebuie înțeles ca nu este vorba de o libertate în general ci de o libertate pe care o condiționează și o determină viața socială pe de o parte și dispozițiile cuprinse în normele legale pe de altă parte.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că 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.

Se reține că art.1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: *„Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză”*. Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Se reține că voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voința încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

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.

Se reține că efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept *“pacta sunt servanda”* care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor

asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative.

Prin urmare, rezultă că ne aflăm în prezența unui act juridic civil, a unui contract valabil încheiat, unde urmare a unei manifestări de voință, părțile contractante au avut înțelegeri valabil încheiate în scopul de a produce efecte juridice, înțelegeri care au dat conținut contractelor încheiate între părți.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile efectuate de contestatară trebuie analizate prin prisma contractului.

Organul de soluționare al contestației reține ca, în perioada 00 2014-00 2016 dreptul de folosință a navei de foraj maritim a fost cedat beneficiarului „B” conform Contractului de Navlosire Nava nuda din data de 00.00.2014 încheiat între cele două părți, „X” obținând pe durata contractului doar venituri din închirierea acesteia conform explicațiilor reprezentantului fiscal Y.

Pentru justificarea veniturilor obținute din închirierea platformei de foraj și a modului de calcul al Navlului, conform mențiunilor din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, „X” a prezentat organelor de inspecție fiscală spre exemplificare factura nr 000/2016 în valoare 000 \$ ce reprezintă chiria navei pentru perioada 00-00 2016 și anexa la factura ce cuprinde costul total al operațiilor fără alte elemente de identificare a veniturilor obținute din contractul de foraj și celelalte elemente de calcul.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în costul total al operațiilor sunt definite următoarele elemente: catering, cheltuieli pentru servicii corporative, încărcare, combustibili, inspecții, taxe pentru servicii de muncă, cheltuieli majore, cheltuieli de mutare, alte costuri, cheltuieli cu închirierea echipamentelor, cheltuieli la malul mării, furnizare și reparații, travel (cheltuieli de deplasare) dar reprezentanții „X” nu au furnizat alte informații sau documente justificative.

Mai mult, se reține faptul că, „X” nu declară venituri din închirierea platformei de foraj maritim „O E” în România iar din analiza notei explicative nr.000/2019 a reprezentantului fiscal al „X”, Y se reține ca, ***“(…) pentru această închiriere a echipamentelor de foraj „X” a emis facturi de la sediul activității economice din Statele Unite ale Americii către B”.***

Conform constatărilor din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, organul de soluționare a contestației reține ca, „X”, reprezentată fiscal de Y a înregistrat TVA deductibilă în suma de 000 lei în baza facturilor emise de „B” reprezentând refacturarea TVA aferentă importului de echipamente și bunuri aferente importurilor din perioada 2014-2015 pentru nava de foraj „O E” după cum urmează:

-in luna **00 2015**, un numar de 16 facturi de la nr.**000** la nr.**000** in valoare totala de **000 lei**, din care TVA in suma totala de **000 lei**, pe care le-a declarat in decontul de TVA aferent lunii **00 2015** la rd .22 “Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 24%, altele decat cele de la rd.25”, societatea exercitandu-si dreptul de deducere prin decontul de taxa;

-in luna **00 2015** reprezentantul fiscal **Y** intocmeste un jurnal de cumparari unde inregistreaza facturi emise de catre „**B**” astfel:

-16 facturi cu semnul minus, de la numarul **000** pana la nr. **000**, ce reprezinta *“to credit invoice... In full”* in valoare totala de **000 lei** din care TVA **000 lei**, avand aceeasi valoare cu cele inregistrate in luna **00 2015**;

-16 facturi, de la nr. **000** la nr **000**, ce reprezinta *“to recharge you for import off goods as per the customs declaration no. MRN (“sa va reincarcati pentru importul de marfuri conform declaratiei vamale nr. MRN ... ”)* si *“see enclosed sheet for details” (“vezi fisa pentru detalii”)*;

-16 facturi emise de „**B**”, avand aceeasi valoare similara celor emise in luna **00 2015** de la nr. **000** la nr **000** in valoare totala de **000 lei** din care TVA in suma de **000 lei**.

In ceea ce priveste aceste facturi, reprezentantul fiscal **Y** a explicat ca, facturile din **00 2015** au fost emise corect dar redactate eronat din punct de vedere al decontarii acestora, fapt pentru care s-au emis in **00 2015** alte 16 facturi de la nr. **000** la nr. **000**, care contin in subsolul paginii paragraful- *“this invoice is issued for VAT tax purposes only, for recovering the value of import VAT paid to the Romanian customs authorities on behalf of X” (traducere: “aceasta factura se eliberează numai în scopuri de TVA, pentru recuperarea valorii TVA-ului de import plătit autoritatilor vamale romane în numele X”)*.

-in luna **00 2017**, facturi in valoare totala de **000 lei** din care TVA in suma de **000 lei** aferenta unor achizitii de bunuri din import in cota 24%, pentru importuri efectuate in perioada **00.00.2015-00.00.2015** ce reprezinta echipamente si bunuri pentru platforma de foraj marin suma fiind evidentiata la randului 32-regularizari taxa dedusa in decontul de TVA.

Se retine ca, „**B**” a emis facturile catre “**X**” doar in scopul dobandirii de catre aceasta entitate a dreptului de deducere a TVA, ca operatiunile de import de echipamente si bunuri au fost realizate in perioada **00 2014 – 00 2015** iar refacturarea TVA aferenta importurilor provine din acea perioada astfel incat “**X**” a declarat ca a efectuat operatiuni pentru achizitie de bunuri inainte de inregistrarea in scopuri de TVA.

In plus, se retine ca, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantilor societatii toate documentele justificative aferente importului si exportului de bunuri, **contracte comerciale, de reprezentare, mandatare**, acte care dovedesc dreptul de proprietate al navei si/sau echipamentelor importate, avize, autorizatii privind andocarea navei in apele din zona romaneasca, contracte de custodie, documente de plata si incasare sau alte

documente de natura sa reflecte situatia fiscala a operatiunilor efectuate de „B” in perioada 2014 - 2017 in numele si pentru “X”, totodata s-au solicitat explicatii si informatii in scris reprezentantului fiscal Y al “X” dar acesta nu a dat curs solicitarii organului de inspectie fiscala si nu a transmis alte documente si explicatii.

Din analiza notei explicative date de reprezentantul fiscal al “X”, Y in data de **00.00.2019** inregistrata sub nr.**000/2019**, se retine raspunsul la intrebarea nr. 8 in ceea ce priveste scopul pentru care au fost achizitionate bunurile care fac obiectul facturilor de achizitie de la „B” inscrise in jurnalele de cumparari si deconturile de TVA intocmite in perioada **00 2015-00 2017** de catre “X”, respectiv, *”Facturile de achizitie emise de „B” catre “X” au facut parte din aplicarea structurii de comisionar pentru bunurile importate în numele lui “X”.*”

Aceleasi argumente sunt reiterate de catre reprezentantul fiscal Y prin nota explicativa nr. **000/2019**, respectiv ca la momentul efectuării importului, „B” a indeplinit doar formalitatile de punere in libera circulatie a bunurilor, neavand calitatea de importator al acestora, deoarece nu era cumparator sau proprietar al bunurilor iar *”acesta a aplicat structura de comisionar prevăzută de legislatia de TVA a Romaniei si a refacturat TVA aferent importului pentru bunurile pentru care B nu îndeplinea calitatea de importator (nu era cumpărător sau proprietar al bunurilor) către “X” (proprietarul bunurilor importate).*” dar si in cuprinsul contestatiei.

Din constatari se retine ca, in perioada 2014-2015, „B” a importat bunuri reprezentand echipamente, materiale si accesorii pentru nava de foraj “O E” iar conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, ca urmare a analizei facturilor emise de furnizori externi si a declaratiilor vamale de import, cumpărătorul bunurilor este „B”.

Din analiza anexei nr.5 a raportului de inspectie, se retine ca „B” a facturat catre “X”:

-in data de **00.00.2015**, prin intermediul unui numar de 16 facturi, partial bunuri aferente unor importuri efectuate in perioada **00.00.2014-00.00.2015** in valoare totala de **000 lei** din care TVA in suma totala de **000 lei**.

-in data de **00.00.2017**, prin intermediul unui numar de 21 de facturi, partial bunuri aferente unor importuri efectuate in perioada **00.00.2015-00.00.2015** in valoare totala de **000 lei** din care TVA **000 lei**.

Din analiza DVI nr.**000/2015**, aflata in copie la dosarul cauzei, se retine ca a fost importata parte instalatie de foraj: coloana tubulara pentru protectia conductei de foraj - 2 buc, lichid partial DV antredepozit MRN **000** pt platforma de foraj marin “O E” expeditor al bunurilor este **S** si destinatari **B**, atasat acesteia factura/packing list nr. **000/2015** mentioneaza la rubrica “consignee” „B”.

Instalatia de foraj importata a fost refacturata la "X" de catre „B” cu factura nr.000/2017 in valoare totala de 000 lei din care TVA in suma de 000 lei.

Din analiza DVI nr. 000/2014, aflata in copie la dosarul cauzei, se retine ca a fost importat server HP proliant (statie de baza, unitate de prelucrare date care contine in acelasi corp unitati de memorie intrare-iesire)-2 buc, swich de retea pt internet -1buc, UPC(convertor static folosit pt unitate de prelucrare automata a datelor)1buc, unitate intrare-iesire, HP TFT7600 pt unitate centrala prelucrare date(console ce contine tastatura,display, conectare usb, PS2) - 1buc, carcasa din fier cu accesorii pt sever(HP)-1buc, pt platforma de foraj marin "O E" expeditor al bunurilor este I si destinatar B, atasat acesteia factura/paking list nr. 000/2014 mentioneaza la rubrica "consignee" „B”. Bunurile importate au fost refacturate la "X" de catre „B” cu factura nr.000/2015 in valoare totala de 000 lei din care TVA in suma de 000 lei.

Din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. 000/2020, se retine ca, pentru operatiunile inregistrate de "X" drept vanzari, aceasta a prezentat organelor de inspectie fiscala facturi de vanzare, jurnale de vanzari, deconturi de TVA, declaratii informative 394, invoice si declaratii vamale de export (in copie xerox), documente de transport (in copie xerox), pentru perioada 00 2015-00 2018, dupa cum urmeaza:

- in luna 00 2017 a inregistrat si declarat in decontul de TVA operatiuni taxabile cu cota de TVA de cota de 24% in baza unor facturi emise catre „B” in valoare de 000 lei la care s-a colectat TVA in suma de 000 lei pentru care, din verificarea documentelor privind achizitiile de echipamente si bunuri, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea nu se regasesc in achizitiile de import de echipamente declarate ca refacturate de catre „B”. Din analiza procesului verbal nr. 000/2020 intocmit la „B”, se retine ca aceasta entitate si-a exercitat dreptul de deducere a materialelor la momentul importului/achizitiei in anul 2014 si in 00 2017, materialele sunt inregistrate in jurnal de cumparari iar in decontul de TVA aferent lunii 00 2017 sunt inscrise la regularizari taxa dedusa (rd 32) cu baza impozabila 000 lei si TVA dedusa in suma de 000 lei.

In plus, conform constatarilor, facturile au anexate ca referinta o situatie in care se mentioneaza ca "au fost vandute la F” si fac referire la facturile externe de achizitie a echipamentelor si materialelor incorporate in platforma "O E” cand a fost adusa in Romania si asamblata, importul fiind defniv conform DVI 000/2014 pentru care nu s-a achitat TVA in vama. Conform explicatiilor date de catre reprezentantii legali ai „B”, "Sucursala a facturat acest bunuri către F”.

- in lunile 00, 00, 00 2015 si 00 2016 s-au inregistrat si declarat in decontul de TVA operatiuni supuse masurilor de simplificare, constand in vanzarea deseurilor feroase (deseuri fier vechi provenit din casari de echipamente), livrari facturate catre C, pentru care nu s-a demonstrat de catre reprezentantul fiscal al "X" ca bunurile casate sunt detinute in proprietate de "X" sau de „B”;

- in trim II 2016 (luna 00 2016) a inregistrat si declarat in decontul de TVA operatiuni scutite cu drept de deducere pentru livrari intracomunitare de bunuri

si servicii, reprezentand transferul platformei de foraj marin "O E" cu echipamentele sale principale si auxiliare necesare exclusiv functionarii si intretinerii acesteia in valoare totala de 000 \$ echivalentul a 000 lei catre operatorul intracomunitar X, avand cod TVA- 000 dar, din analiza documentelor prezentate in copie xerox, respectiv factura proforma nr 000/2016, 000/2016, 000/2016, DVE fn din 00.00.2016 si documentul de transport Bill of Lading cu nr. 000 din 00.00.2016, se retine ca la rubrica "expeditor" este „B” prin reprezentant C, iar la rubrica cumparator este "X" prin reprezentant E. Din cuprinsul Procesului verbal nr.000/2020 incheiat ca urmare a controlului inopinat efectuat la „B”, se retin explicatiile date de reprezentantii acesteia si anume ca: *"O parte din bunurile incorporate pe platforma maritima "O E" conform DVI 000/2014 au fost exportate in perioada 00 2014 - 00 2016, către O E si T, iar o alta parte au fost livrate intracomunitar."*

- in luna 00 2017, "X" a inregistrat si declarat in decontul de TVA operatiuni scutite cu drept de deducere pentru exporturi de echipamente (parti componente din instalatia de foraj marin demontate de la platforma "O E") ansambluri si accesorii (garnituri, kituri, cabluri, sisteme de racire vortex, computere, placa de baza pt sistem antiincediu, cutie din otel inoxidabil pt componente electronice, suporturi metalice pt componente, valve, sisteme de masurare si control presiune, dispozitiv reglare presiune, flansa parte sistem derivator, valva reductoare de presiune, piston anulare vibratii si socuri, piese pentru sistem antiexplozie, etc) catre O E. in baza unei facturi comerciale, declaratie vamala de export, documentul de transport (AWB, Bill of Lading, CMR), pentru care se retine ca la rubrica expeditor este in scris „B” care a efectuat export de bunuri (echipamente, parti componente, consumabile, accesorii dezmembrate de la platforma de foraj marin "O E".

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca, „B”, conform facturilor emise către "X" si a jurnalelor de vanzari pentru perioada 00 2015 - 00 2018, înregistrează achizitii de bunuri (import) pentru platforma petroliera "O E" in valoare de 000 lei (tva 000 lei) iar conform declaratiilor vamale pentru exporturile efectuate in numele "X" rezulta ca, valoarea bunurilor exportate pentru platforma petroliera "O E" sunt in suma de 000 lei si ca pentru diferenta de valoare inregistrata „B”, prin reprezentantii legali imputerniciti, a explicat ca *"in timpul prestării serviciilor de foraj marin a fost necesara efectuarea importurilor si achizitiilor de bunuri/echipamente pentru înlocuirea celor deteriorate, in conditiile in care conform prevederilor Contractului de navlosire nava nuda, obligatia de administrare a navei este in sarcina B."*

In plus, din analiza Procesului verbal 000/2020 intocmit cu ocazia controlului incrucisat la „B”, se retine ca aceasta entitate a efectuat exporturi de echipamente demontate de la platforma O E, importate cu DVI 000/2014 operatiuni care nu au fost evidentiate in jurnalele de vanzari in conditiile in care in declaratiile vamale de export si in documentele anexate la DVE, respectiv, factura comerciala, se precizeaza ca marfa e descarcata de pe platforma de

foraj si provin din importul platformei cf. declaratia vamala de import DVI nr. **000/2014**.

Totodata, se retine ca, operatiunile de export declarate de "X" a fi realizate de catre „B” in numele "X", nu au fost clarificate si justificate de catre reprezentantul fiscal Y desi s-au solicitat explicatii si documente de catre organele de inspectie fiscala atat la "X" cat si cu ocazia controlului incrucisat efectuat la „B”, reprezentantii acestora motivand faptul ca *“in aceasta perioada reprezentantii legali ai Sucursalei nu au avut acces la documente pentru a le putea verifica avand in vedere carantina si restrictiile impuse de pandemia COVID 19 (i.e. Marea Britanie, Scotia).”*

De asemenea, se retine ca atat "X" cat si „B”, nu au prezentat la dosarul contestatiei documentele justificative solicitate de organele de inspectie fiscala, chiar daca prin Nota explicativa data de reprezentantii „B” in data de **00.00.2020** au afirmat ca: *“(..).o serie de aspecte cu privire la care ne-ati solicitat lamuriri/explicatii nu au putut fi clarificate datorita imposibilitatii obiective a reprezentantilor legali ai Sucursalei de a accesa documentele /informatiile ce se gasesc in Marea Britanie- Scotia, ca urmare a mentinerii starii de carantina si a restrictiilor generate de pandemia COVID -19.”* si ca, *“Reiteram faptul ca in momentul in care reprezentantii legali a Sucursalei vor avea acces la documente (i.e. in Marea Britanie, Scotia), vom putea reveni cu un raspuns referitor la documentele doveditoare ca bunurile din import pentru care TVA a fost refacturat catre "X" apartin acesteia si nu Sucursalei.”*

In plus, se retine ca, reprezentantii „B”, U, la solicitarea organelor de inspectie fiscala de furnizare a altor documente si explicatii privind importul definitiv al echipamentelor incorporate si a navei maritime "O E" pentru punerea in functiune a acesteia au motivat refuzul de a da curs solicitarilor prin faptul ca: *“(..). DVI 000/2014 a fost emisa in legătură cu un import efectuat in anul 2014...in ceea ce priveste anul 2014 a intervenit prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii suplimentare si de a verifica fiscal perioada respectiva - fie pe calea unei inspectii fiscale fie pe calea unui control inopinat. Mai mult, avand in vedere ca prezentul control inopinat vizeaza exclusiv tranzactiile desfășurate in legătură cu X, precizam ca acest import nu face parte din operatiunile facturate intre cele doua parti, astfel ca nu poate fi supus controlului încrucisat, conform art. 134 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.”*

Autoritatea vamala a transmis prin adresa inregistrata la A sub nr. **000/2019**, situatia operatiunilor vamale de import/export efectuate de „B” din cuprinsul careia rezulta ca:

-echipamentele achizitionate din import reprezinta materiale consumabile utilizate in productia de servicii de explorare si exploatare in legatura cu sau

prestate in zona economica exclusiva a Romaniei, servicii facturate de „B” catre F, singurul client al societatii in perioada 2014- 2018;

-„B” a efectuat exporturi de echipamente demontate de pe platforma de foraj marin “O E” catre parteneri externi: O E, J, K, L.

Conform situatiei transmise de autoritatea vamala si a declaratiilor de import „B” a achizitionat si alte echipamente destinate platformei de foraj maritim fiind de acelasi tip de echipament cu cele refacturate catre “X” si pentru care nu a fost refacturat TVA.

Fata de sustinerile societatii din cuprinsul contestatiei in sensul ca, la momentul efectuării importului, „B” a indeplinit doar formalitatile de punere in libera circulatie a bunurilor, nu a avut calitatea de importator deoarece nu a fost cumparator sau proprietar al bunurilor, ca urmare, a aplicat structura de comisionar si a refacturat TVA aferent importului catre “X”, organul de solutionare al contestatiei retine faptul ca, “X” nu a prezentat organelor de inspectie fiscala si nici in sustinerea contestatiei, contracte de reprezentare sau mandat incheiate cu „B” atat pentru importurile cat si pentru exporturile efectuate.

Pentru importurile de bunuri efectuate in perioada 2014-2015 si refacturate catre “X” in **00 2015** si **00 2017**, sunt aplicabile prevederile art. 136 și art. 151¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

“Art. 136 Faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri

(1) În cazul în care, la import, bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe comunitare.

Art. 151¹ Persoana obligată la plata taxei pentru importul de bunuri

Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării, conform prezentului titlu, este obligația importatorului”.

coroborate cu prevederile pct. 59 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“59. (1) În aplicarea art.151¹ din Codul fiscal, importatorul care are obligația plății taxei pentru un import de bunuri taxabil este:

a) cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată. Prin excepție, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrări anterioare importului nu sunt impozabile în România, cu excepția livrărilor de bunuri

pentru care se aplică regulile prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. e) și f) din Codul fiscal;

b) furnizorul bunurilor, pentru livrările de bunuri care sunt instalate sau asamblate în interiorul României de către furnizor ori în numele acestuia și dacă livrarea acestor bunuri are loc în România în condițiile art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sau cumpărătorul către care se expediază bunurile, dacă acesta a optat pentru calitatea de importator;

c) proprietarul bunurilor, pentru bunurile importate în vederea efectuării de operațiuni de închiriere sau leasing în România;

d) persoana care reimportă în România bunurile exportate în afara Comunității, pentru aplicarea scutirilor prevăzute la art. 142 alin. (1) lit. h) și i) din Codul fiscal;

e) proprietarul bunurilor sau persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, care importă bunuri în România:

1. în regim de consignație sau stocuri la dispoziția clientului, pentru verificarea conformității ori pentru testare. Beneficiarul înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal poate fi importatorul bunurilor care are obligația plății taxei pentru respectivul import, cu condiția ca bunurile respective să fie cumpărate de acesta sau dacă nu le achiziționează să le reexporte în afara Comunității;

2. în vederea reparării, transformării, modificării sau prelucrării acestor bunuri, cu condiția ca bunurile rezultate ca urmare a acestor operațiuni să fie reexportate în afara Comunității sau să fie achiziționate de către persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal care a efectuat importul.

(2) Orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru un import conform alin. (1), dar pe numele căreia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă conform art. 136 din Codul fiscal, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului respectiv decât în situația în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1).

(3) Persoanele impozabile care au obligația plății taxei în calitate de importatori conform alin. (1) au dreptul să deducă taxa în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147² din Codul fiscal”.

Fată de prevederile legale mai sus menționate, rezultă că în cazul importului de bunuri obligația plății taxei pe valoarea adăugată revine importatorului. Printre categoriile de importatori avuți în vedere de legiuitor, obligați la plata taxei pentru un import de bunuri taxabile, este și cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarului bunurilor la aceasta data.

Totodată, orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru un import dar pe numele căreia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă conform art. 136 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu are dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată

aferenta importului respectiv decât în situația în care va aplica structura de comisionar, adică va refactura valoarea bunurilor importate și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator.

Având în vedere prevederile legale incidente speței, se reține că faptul generator și exigibilitatea TVA în cazul importului de bunuri intervine la data la care bunurile sunt supuse taxelor comunitare, iar obligația plății taxei revine importatorului, care poate deduce taxa în limitele și în condițiile stabilite de art.145 - 147² din Codul fiscal.

De asemenea, se reține că orice altă persoană care nu are calitatea de importator în sensul TVA poate deduce taxa numai dacă aplică structura de comisionar, respectiv dacă refacturează valoarea bunurilor importate și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator.

Comisionarul este considerat din punct de vedere al TVA cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, primind **de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și emitând o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.**

Astfel, se rețin prevederile art.128 alin.(2) și art.129 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit carora:

„ART. 128

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

ART. 129

Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

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

În conformitate cu pct.6 alin.(3) și alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, așa cum de altfel se menționează la pct.7 alin.(2) din același act normativ, iar potrivit alin.(4) și alin.(5):

“(4) Este considerată prestare de servicii, conform art.129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, **intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului civil.** În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.

(5) Emiterea de către mandatar a unei facturi în numele său către cumpărător, pentru livrarea de bunuri intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 6 alin. (3). De asemenea, mandatarul devine din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său. Aceleași prevederi se aplică și în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii.”

Totodată, potrivit pct.19 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.137 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal:

„(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de

comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.”

Având în vedere prevederile legale menționate, se reține că în cazul în care furnizorul/prestatorul primește o factură pe numele său pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comisionar.

Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.

În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, mai sus menționate.

Incepand cu data de 01.01.2016, structura de comisionar este reglementata la art.270 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“ART. 270 - Livrarea de bunuri

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

Acestea trebuie coroborate cu prevederile pct.7 alin.3 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care prevad:

“(3) În sensul art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care nu deține proprietatea bunurilor dar primește facturi pe numele său de la furnizor și emite facturi pe numele său către client, pentru respectivele bunuri se consideră că acționează în nume propriu. Persoana respectivă este considerată din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al

bunurilor. Indiferent de natura contractului încheiat de părți, dacă o persoană impozabilă primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt o transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 31 alin. (4).”

Astfel, potrivit pct.31 alin.4, alin.5 si alin.6 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“(4) În cazul refacturării de cheltuieli, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 7 alin. (4) sau, după caz, ale pct. 8 alin. (3). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 30 alin. (4) și (5), respectiv dacă sunt cheltuieli cu impozite și taxe sau sunt cheltuieli accesorii, care cad în sarcina furnizorului/prestatorului în legătură cu operațiunile pe care le-a realizat, fiind recuperate de la client.

(5) Se consideră că are loc o refacturare de cheltuieli, în sensul alin. (4), atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane;

b) persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

(6) În măsura în care persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (5), nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile. **Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii de refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile livrării/prestării refacturate.**

Din analiza Procesului verbal nr.000/2020 incheiat la „B” urmare a controlului inopinat, care a avut ca obiect verificarea tranzactiilor si operatiunilor derulate de „B” cu “X”, in corelatie cu evidenta contabila aferenta anilor 2014 – 2018, se retin urmatoarele:

-„B” este plătitoare de TVA incepand cu data de **00.00.2014**;

-a desfasurat in perioada 2014 - 2016 activitate de servicii de foraj pentru extractia petrolului si gazelor naturale in baza contractului incheiat in data de **00.00.2014** cu F;

-in baza Contractului de navlosire nava nuda din data de **00.00.2014** incheiat cu “X”, „B” a efectuat inchiderea operatiunilor temporare pentru

echipamentele ce au fost incorporate pentru echiparea si asamblarea platformei de foraj marin "O E", acesta fiind definitivat in **00.00.2014** conform DVI ROCT **000 /2014** si a facturii proforme nr. **000/2014**;

-in scopul executării contractului de foraj încheiat între „B” si clientii săi, privind forarea puturilor de petrol si/sau gaze în apele românești ale Mării Negre si în alte locatii convenite de comun acord, „B” a efectuat importuri de echipamente de foraj, materiale consumabile si auxiliare;

-pentru depozitarea echipamentelor achizitionate din import si utilizate pe platforma de foraj marin „B” a prezentat contractul nr. **000/2014** incheiat cu societatea **G**, obiectul acestuia fiind prestarea de servicii de depozitare platforma de stocare hardcore spatiață de 10.000 mp, spatiu de depozitare de 750 mp, servicii de operare, manipulare, transport si chirie utilaje pentru echipamente grele;

-taxa pe valoarea adaugata aferenta importurilor a fost evidentiata in contabilitate prin formula contabila 4426" TVA deductibila" = 446" alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" in luna in care au fost efectuate importurile, „B” exercitandu-si dreptul de deducere la importul echipamentelor si bunurilor prin decontul de TVA aferent lunilor respective;

-in evidenta contabila materialele din import achizitionate in perioada **00 2014 - 00 2015** cu DVI-MRN-urile refacturate catre "X" au fost inregistrate in gestiunea societatii **B** prin conturile de stocuri 322 "marfuri in curs de aprovizionare" sau cont 3028" materiale consumabile si inregistrate pe costuri cont 6028 "cheltuieli cu materiale consumabile" pe masura dării in consum;

- nu a evidentiat in contabilitate incasari si / sau plati in relatie cu "X" si nu a prezentat alte documente de decontare a facturilor.

Din analiza Notei explicative din data de **00.00.2020** data de imputernicitii legali **U** ai „B”, organul de solutionare a contestatiei retine raspunsul la intrebarea nr.8 referitoare la TVA pentru importurile de echipamente si anume: *"In ceea ce priveste scopul achizitiilor, precizam ca instalatiile de foraj marin sunt extrem de complexe si efectueaza foarte multe tipuri de operatiuni ca parte a activitatii de foraj. Anumite echipamente se pot defecta si trebuie inlocuite rapid iar unele echipamente pot fi necesare specific in anumite conditii de lucru. De aceea achizitiile de echipamente pot fi necesare specific in anumite conditii de lucru. De aceea, achizitiile de echipamente au fost efectuate pentru a mentine o buna functionare a platformei de foraj marin si pentru a asigura un nivel suficient al stocurilor de echipamente si consumabile astfel incat sa se evite orice perioada de nefunctionare, care ar duce la reducerea veniturilor companiei. Bunurile importate fac parte din urmatoarele categorii:*

1.bunuri consumabile: sunt articole necesare in timpul serviciilor de forare, bunuri ce apartin Sucursalei:

2. bunuri refacturate către F: sunt bunuri importate de către Sucursala la cererea F si facturate către acesta, in plus fata de rata zilnica; 3.Alte bunuri:

- *Bunuri capex: reprezintă bunurile importate care înlocuiesc partial componente ale platformei de foraj marin, datorita uzurii, defectiunilor, etc.. Având in vedere ca platforma de foraj marin nu este proprietatea Sucursalei, nici aceste bunuri nu sunt in proprietatea acesteia;*

- *Echipamente închiriat: sunt echipamente de specialitate închiriate, care nu sunt in proprietatea Sucursalei, dar necesare pentru asigurarea serviciilor de forare. Aceste echipamente au fost returnate in momentul in care nu mai erau necesare."*

Avand in vedere cele ce preced, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca „**B**” a refacturat catre „**X**” TVA aferenta unor importuri de echipamente si bunuri necesare activitatii de explorare si exploatare pentru care exigibilitatea TVA a intervenit in perioada 2014-2015, astfel:

-in data de **00.00.2015** pentru bunuri importate in perioada **00.00.2014-00.00.2015**;

-in data de **00.00.2017** pentru bunuri importate in perioada **00.00.2015-00.00.2015**, astfel incat nu pot fi retinute argumentele contestatarei in sensul ca „**B**” a aplicat structura de comisionar deoarece inregistrarea TVA deductibila aferenta importului de catre „**B**” nu a avut loc concomitent cu inregistrarea TVA colectata aferenta facturilor emise catre „**X**”, chiar daca „**X**” a fost inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de **00.00.2015**.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele aflate la dosarul cauzei si constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca „**X**” nu a demonstrat aplicarea structurii de comisionar de catre „**B**” pentru echipamentele si bunurile facturate in **00 2015** si **00 2015** si pentru care contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de **000 lei**.

Mai mult, insasi reprezentantul fiscal al „**X**”, prin contestatie mentioneaza ca: *“Momentul la care TVA a devenit exigibila la import si astfel **B** ar fi fost indreptatita la deducere si momentul la care TVA a devenit exigibila pentru refacturarile de la **B** si astfel „**X**” ar fi fost indreptatita la deducerea TVA, trebuie analizate separat, in baza prevederilor legale relevante.”*

Ca urmare, avand in vedere cele ce preced, se retine ca atat momentul importurilor cat si in **00 2015**, respectiv, **00 2017** cand a refacturat catre „**X**” partial TVA achitata la import, „**B**” a actionat in nume propriu.

Intr-o speta similara, ICCJ s-a pronuntat prin Decizia nr.6241/2019, anexata in copie la dosarul cauzei, in sensul ca:

“Din această perspectivă, nu pot fi acceptate argumentele expuse în recurs, întrucât din verificarea raportului juridic în cauză, este evident că recurenta nu a acționat simultan ca vânzător și cumpărător, așa cum s-a susținut, ci a acționat în nume propriu, efectuând lucrările conform contractului și încasând veniturile aferente.”

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine ca, exigibilitatea TVA aferenta facturilor emise de „B” catre “X” in data de 00.00.2015 si 00.00.2017 a intervenit la data emiterii respectivelor facturi, in conditiile in care operatiunile de import a echipamentelor si bunurilor au avut loc intr-o alta perioada fiscala, 2014-2015, in perioada in care “X” nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA si nici rambursarea TVA pentru persoane impozabile neinregistrate, societatea afirmand ea insasi ca, ulterior importurilor efectuate s-a inregistrat in scopuri de TVA incepand cu luna 00 2015.

Daca ne raportam la fiecare perioada fiscala in care au avut loc operatiunile de import a echipamentelor si bunurilor, daca admitem ca “X” a avut intentia de a efectua importuri pentru nava de foraj maritim ar fi trebuit ca aceasta intentie sa se materializeze in anul 2014 prin solicitarea inregistrarii in scopuri de TVA, cand nava de foraj maritim a fost adusa in Romania si inchiriata „B” prin Contractul de navlosire nava nuda din data de 00.00.2014 ceea ce “X” nu a solicitat.

Astfel, din analiza constatarilor organelor de inspectie fiscala, a declaratiilor reprezentantilor legali ai celor societati, avand in vedere prevederile Contractului de Navlosire Nava Nuda din data de 00.00.2014 incheiat intre “X” si „B” mai sus detaliate, faptul ca “X” a obtinut doar venituri din inchirierea navei nude care au fost calculate prin raportare la veniturile obtinute de „B” in baza Contractului incheiat cu F in data de 00.00.2014, la profitul de exploatare si la costurile pentru exploatare asociate contractului de foraj al „B” si documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca, “X” nu a demonstrat ca achizițiile de bunuri si echipamente ce provin din importuri pentru care „B” a refacturat TVA achitata in vama in suma de 000 lei sunt aferente operatiunilor sale taxabile, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fiind conditionat de demonstrarea realitatii și utilitatii achizițiilor efectuate in legătură cu activitatea economică desfășurată de societate.

Mai mult, fata de sustinerile contestatarei in sensul ca, dreptul de deducere a TVA este admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absenta unei legături directe si imediate între o anumită operatiune în amonte si una sau mai multe operatiuni în aval atunci cand costul aferent face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile si reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor pe care aceasta le furnizează, organul de solutionare al contestatiei retine, avand in vedere cele ce preced ca, costurile echipamentelor si bunurilor pentru care “X” a dedus TVA in suma de 000 lei in baza facturilor emise de „B”, nu au fost demonstrate de reprezentantul fiscal ca facand parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile in conditiile in care acestea nu reprezintă elemente constitutive ale navlului perceput pentru navlosirea nuda a platformei de foraj marin.

Avand in vedere cele ce preced, sustinerile "X" din cuprinsul contestatiei in sensul ca:

- daca s-ar admite ca exigibilitatea TVA a intervenit la data importurilor si nu, la momentul refacturarii de catre „B” catre “X”;
- ar fi indreptatita la rambursarea TVA conform art.302 din Codul fiscal, respectiv, art.147² din Vechiul Codul fiscal;
- respingerea dreptului de deducere a TVA creeaza un tratament discriminatoriu intre intreprinderile mici stabilite in Romania si persoane impozabile nerezidente;
- o persoana impozabila stabilita in Romania are dreptul de a deduce TVA aferenta achizitiilor efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA, prin decontul de TVA depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA;
- prin respingerea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii efectuate de o persoana impozabila nestabilita si neinregistrata in scopuri de TVA in Romania doar in lipsa unui acord de reciprocitate intre tari conduce la aplicarea unui tratament discriminatoriu cu invocarea art.18 din Tratatul privind Functionarea Uniunii Europene care stipuleaza:

“În domeniul de aplicare a tratatelor și fără a aduce atingere dispozițiilor speciale pe care le prevede, se interzice orice discriminare exercitată pe motiv de cetățenie sau naționalitate.”;

si invocarea Cauzei C396/96 Lease Plan Luxembourg prin care s-a statuat ca, sub imperiul Directivei a Opta în materie de rambursări intracomunitare este contrar Tratatului de constituire a Comunității Europene aplicarea unui tratament diferențiat, în legislația și în practica fiscală, între persoanele stabilite pe teritoriul Statului Membru de rambursare și cele stabilite în alt Stat Membru **sunt fara obiect deoarece “X” nu a inregistrat in primul decont de TVA depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA, suma TVA aferenta importurilor si nici nu a solicitat rambursarea TVA inainte de inregistrarea in scopuri de TVA conform art.147² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv, art.302 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, ci, a solicitat rambursarea TVA prin depunerea Decontului de TVA cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare nr. 000/2019, deci ulterior inregistrării in scopuri de TVA care a avut loc in 00 2015.**

Se retine ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care persoanele impozabile nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene pot solicita rambursarea TVA achitata pentru livrarile de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui stat membru, solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare, si anume:

- persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrării in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea;
- sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea pentru care locul livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea;
- sa depuna cererea de rambursare in termenul legal etc.

Astfel, societatile nerezidente straine neinregistrate in scopuri de TVA care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie, respectivele prevederi legale nefiind aplicabile prezentei cauze.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că societatea, nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte fara echivoc îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă prevăzute de lege pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA si care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Totodata, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Ca urmare, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei trebuie îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă ale mecanismului de deducere a TVA, ori **contestatara** nu a îndeplinit condițiile de fond prin faptul că documentele prezentate nu au justificat existența unei legături directe între suma TVA înscrisă în facturile emise de „**B**” și operațiunile taxabile ale „**X**”.

In ceea ce priveste argumentele contestatarii, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

A) Referitor la invocarea nerespectării principiului neutralității, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit unei jurisprudence constante a CJUE, legiuitorul a lasat la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a înregistrat TVA deductibila în baza facturilor emise de „**B**” pentru care nu a demonstrat că operațiunile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

B) Referitor la invocarea principiului certitudinii impunerii, se retine ca acesta se referă la stabilitatea prevederilor legale și la predictibilitatea hotărârilor judecătorești, iar în speță nemulțumirea contestată este determinată de efectuarea unei verificări în conformitate cu prevederi legale stabile și coerente.

Astfel, pentru a avea posibilitatea stabilirii unei situații de fapt fiscale în conformitate cu realitatea, legiuitorul a conferit organelor de inspecție fiscală dreptul de a verifica toate circumstanțele cazului în vederea stabilirii unei situații de fapt fiscale corecte, în conformitate cu prevederile legale incidente acesteia. Se reține că aceasta verificare a fost efectuată în temeiul prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care la art.113 alin.(2) prevede modul de efectuare a inspecției fiscale, respectiv procedează la:

“a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;”

C) Referitor la principiul proporționalității, reținut în decizia Curții Europene a Drepturilor Omului în cazul Mamidakis vs. Grecia/11.01.2007 și în decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cazul C-146/05 Albert Colle, invocat de societate în susținerea contestației, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică speței, având în vedere că principiul proporționalității vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

Astfel, forma acțiunii comunitare va fi pe atât de simplă pe cât o permite realizarea într-un mod adecvat a obiectivului propus și necesitatea executării eficiente. Uniunea nu legiferează decât în măsura în care acest lucru este necesar și pe cât posibil, vor fi preferate directivele regulamentelor și directivele-cadru măsurilor detaliate.

Acest principiu reglementează modul și intensitatea acțiunilor Uniunii, ori în cazul de față Codul de procedură fiscală conține reglementări identice cu cele din legislația UE, respectiv Directiva de TVA cu privire la condițiile ce trebuie îndeplinite pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în

măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept e invocat fraudulos sau abuziv (Hotărârea Fini H – C32/03; Axel Kittel și Recolta Recycling – C439/04 și C440/04; Mahageben Kft și Peter David – C80/2011 și C-142/2011; Bonik Eood C-285/11).

D) Referitor la principiul efectivității invocat de contestatară, se retine ca acesta stabilește ca regulile privind drepturile contribuabilului ce derivă din legislația comunitară nu trebuie întocmite astfel încât să facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de legislația comunitară.

Cauza C-285/2011-Bonik EOOD invocata de contestatara prevede că instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv, respectiv:

„35 În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, Rep., p. I-10853, punctul 50, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 41).

36 În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 32, Halifax și alții, punctul 68, Kittel și Recolta Recycling, punctul 54, precum și Mahagében și Dávid, punctul 41).

37 În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahagében și Dávid, punctul 42).

38 Aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar persoana impozabilă. Astfel, în acest caz, criteriile obiective care stau la baza noțiunilor de livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată de o persoană impozabilă care acționează ca atare și de activitate economică nu sunt îndeplinite (a se vedea Hotărârile citate anterior Halifax și alții, punctele 58 și 59, precum și Kittel și Recolta Recycling, punctul 53)” ceea ce nu corespunde cazului analizat.

Cauza C-324/11 Gabor Toth invocata de contestatara nu este incidenta spetei având în vedere ca, din analiza acesteia rezultă că obiectul acestui litigiu a constat în stabilirea dreptului de deducere a TVA aferentă unor lucrări de construcții contractate cu persoane impozabile care au apelat la subcontractanți în condițiile în care se pune în discuție realitatea prestării acestor lucrări.

Concluzia instanței privind situația de fapt prezentată este în sensul că

atunci când autoritatea fiscală furnizează indicii concrete privind existența unei fraude, Directiva 2006/112/CE și principiul neutralității fiscale nu se opun ca instanța națională să verifice, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanțelor speței, dacă emitentul facturii a efectuat el însuși operațiunea în cauză, precum și faptul că dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscală dovedește că destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită.

Referitor la invocarea de către contestatară a Hotărârii CJUE emisă în cauza C-430/19 SC C.F. SRL prin care se stipulează: *"Principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al TVA în special cele ale neutralității fiscale și cel al securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun, ca în prezența unor simple bănuieli nesuținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale , persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate"* nu este incidentă în speță, având în vedere că neacordarea dreptului de deducere a TVA s-a efectuat pe motiv că societatea nu a prezentat documente care să justifice îndeplinirea condiției de fond, respectiv că echipamentele și bunurile pentru care „B” a refacturat TVA achitata la import au fost achiziționate în scopul realizării operațiunilor taxabile ale societății și nu pe baza unor bănuieli ale organelor de inspecție fiscală nesuținute cu dovezi.

E) Referitor la **principiul prevalenței substanței asupra formei**, se retine ca acesta constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Referitor la invocarea de către contestatară a cauzei C-441/16 SMS Group GmbH, se retine că aceasta nu este incidentă speței, având în vedere că litigiul a constat în refuzul administrației fiscale de a rambursa TVA aferenta unui import de bunuri de către SMS Group GmbH din Turcia în România, care au fost depozitate în România, dar care făceau obiectul unui contract pentru care societatea nu a onorat plățile restante. Motivul pentru care administrația fiscală a nu acceptat rambursarea TVA achitată a fost că societatea nu a demonstrat că după importarea bunurilor urma să efectueze exportul acestora.

Mai mult, se retine ca Directiva 2006/112, art.168, invocat de contestatara, se refera la faptul ca persoana impozabila are dreptul de a deduce TVA in conditiile in care bunurile si serviciile sunt utilizate in scopul operatiunilor taxabile, astfel:

“Articolul 168

În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

ART. 169

Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;”,

iar art.9 alin.(1) ultimul paragraf, prevede:

Art.9 (1) “[...]”

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată "activitate economică". Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică”.

Totodată, la art.170 lit.a) și art.171 din Directiva 112/2008/CE, se prevede:

“ART. 170

Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din Directiva 86/560/CEE), al articolului 2 punctul 1 și al articolului 3 din Directiva 2008/9/CE**) și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în următoarele scopuri:*

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169;

Art.171

(2) TVA este rambursată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității în conformitate cu normele de aplicare stabilite de Directiva 86/560/CEE.

Persoanele impozabile prevăzute la articolul 1 din Directiva 86/560/CEE sunt considerate, de asemenea, în sensul aplicării directivei menționate anterior, persoane impozabile care nu sunt stabilite în Comunitate atunci când, în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, au efectuat doar livrarea de bunuri sau prestarea de servicii unui destinatar desemnat ca persoană obligată la plata TVA în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.”

Prin urmare, organul de soluționare a contestației retine ca în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarii dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de „B” în 00 2015 și 00 2017 în baza cărora “X” a dedus TVA în suma de 000 lei, și implicit dreptul la rambursarea taxei în cuantumul menționat.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat 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 varespunge ca neîntemeiată contestația formulată de X prin reprezentant fiscal Y, împotriva Deciziei de impunere nr.000/2020 emisă de Z în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

C. În ceea ce privește capătul de cerere referitor la contestarea Deciziilor de suspendare a inspecției fiscale nr.000/2019 și nr.000/2020 emise de Z, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care deciziile de suspendare a inspecției fiscale se referă la apariția unor situații care împiedică finalizarea inspecției fiscale, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, în vederea stabilirii situației fiscale, organele de inspecție fiscală au emis Deciziile nr.000/2019 și nr.000/2020, prin care s-a dispus suspendarea inspecției fiscale în vederea efectuării unui control încrucișat în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul verificat cu principalul său furnizor, respectiv B, finalizarea inspecției fiscale depinzând de efectuarea controlului încrucișat.

În drept, art.272 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a

măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;

c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.”

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art.127 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

(...)

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului”.

iar la art.272 alin.(6) din același act normativ:

”(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea și reluarea unei inspecții fiscale în oricare din situațiile care împiedică finalizarea inspecției fiscale, neintrând în competența organului de soluționare a contestației cenzurare măsurilor dispuse de acesta.

Având în vedere că obiectul contestației nu este reprezentat de creanțe fiscale stabilite prin decizii de impunere, acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, decizii pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, de măsura de diminuare a pierderii fiscale, de acte emise de organe fiscale din aparatul central al ANAF sau de creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, ci de emiterea unor decizii de suspendare a inspecției fiscale ca urmare a apariției unor situații

care împiedică finalizarea acesteia, competența de soluționare a contestației formulate de **X** aparține, potrivit prevederilor art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organului emitent al actului atacat.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X prin reprezentant fiscal Y** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020** emisă de **Z**, în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată în suma de **000 lei**.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de **X** împotriva Deciziilor de suspendare a inspecției fiscale nr.**000/2019** și nr.**000/2020**.

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

DIRECTOR GENERAL