



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

***DECIZIA nr. 33 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL, din localitatea .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 2331/04.11.2015***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./20.10.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **A_SLP 2331/04.11.2015**, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul social în .X., B-dul..X., nr. .X., etaj .X., județul .X., având cod unic de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., prin SC .X. SRL, conform împuternicirii avocațiale nr..X./08.02.2015, anexată la dosarul cauzei, în original.

Contestația a fost formulată parțial împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./12.08.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./12.08.2015, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., decizie prin care, urmare soluționării decontului de TVA nr..X./25.07.2014 cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, a fost aprobată la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare și a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și are ca obiect taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de

data comunicării Deciziei de impunere nr. F-.X./12.08.2015, respectiv 27.08.2015, potrivit stampilei societății aplicata pe adresa nr. .X./17.08.2015 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii prin poștă a contestației, respectiv 28.09.2015, așa cum rezultă din ștampila Oficiului poștal aplicată pe plicul de expediere, anexat în copie la dosarul cauzei.

În conformitate cu art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL.

I. SC .X. SRL contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr.F-.X./12.08.2015, solicitând anularea deciziei emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./12.08.2015 și admiterea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

1. Societatea precizează că a realizat o investiție în scopul construirii unui parc eolian pe raza comunelor .X., .X., .X. din județul .X., fiind compus din 41 de turbine eoliene și care a devenit operațional începând cu luna martie 2013 când a realizat livrări de energie electrică și vânzări de certificate verzi.

Totodată, începând cu luna noiembrie 2013, societatea face parte din grupul danez producător de turbine eoliene .X..

SC .X. SRL susține că, în vederea realizării investiției, a încheiat o serie de contracte de achiziții de bunuri și servicii, printre care:

- contractul încheiat în anul 2008 cu .X. GmbH și .X. CEU România pentru achiziționarea celor 41 de turbine eoliene și de servicii de instalare a acestora;

- contractul încheiat în anul 2011 cu .X. CEU România pentru achiziționarea de servicii de construcții pentru infrastructura necesară parcului eolian, respectiv construcția fundațiilor și infrastructura aferentă, lucrări de amenajare a parcului și drumurilor de acces, precum și lucrările electrice pentru realizarea stațiilor electrice și conectarea turbinelor.

Punerea în funcțiune a parcului eolian și realizarea lucrărilor de construcție aferente, a fost justificată de societate cu procesele verbale

de recepție nr..X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X./21.11.2011, certificatele de instalare a turbinelor eoliene și procesul verbal de punere în funcțiune anexate în susținerea contestației.

Societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată astfel:

- în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de servicii de construcții de la SC .X. CEU România SRL;
- în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de servicii de instalare de la SC .X. CEU România SRL;
- în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de servicii de operare administrativă, comercială și tehnică de la SC .X. SRL;
- în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de servicii de organizare, conducere și gestionare a activității de dezvoltare de la SC .X. SRL;
- în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de servicii de conectare, comunicații și mentenanță a sistemelor de comunicații de la SC .X. SRL;
- în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de servicii de tranzacționare a energiei electrice de la SC .X. SRL, sumă respinsă la rambursare de către organele de inspecție fiscală uramare constatării încălcării prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art.21 din Codul fiscal.

Referitor la încadrarea greșită a temeiului de drept, societatea susține că analizarea dreptului de deducere a TVA de către organele de inspecție fiscală, s-a realizat din perspectiva criteriilor aplicabile impozitului pe profit, respectiv prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal, încălcând astfel prevederile legale și principiile comunitare generale aplicabile materiei din perspectiva TVA, fapt confirmat și de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Față de indicarea greșită a temeiului de drept și de fundamentarea concluziilor în baza unui temei de drept greșit, societatea solicită să-i fie admisă contestația și să se constate că Decizia de impunere este lovită de nulitate.

Referitor la condițiile de exercitar a dreptului de deducere a TVA, societatea invocă prevederile Directivei de TVA, respectiv art.167, art.168, art.169, art.178 și prevederile Codului fiscal, respectiv art.145, art.146, susținând că pentru a beneficia de acest drept este necesară îndeplinirea cumulativă a două condiții:

- folosirea achizițiilor în scopul realizării de operațiuni taxabile,
- existența facturilor originale emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Societatea precizează că a respectat prima condiție, întrucât a dovedit că parcul eolian .X. nu putea să funcționeze fără achiziționarea serviciilor prestate de SC .X. CEU România SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, și pe cea de a doua, întrucât a prezentat facturile originale primite de la toți furnizorii săi, legislația fiscală neimpunând ca persoana impozabilă să dețină niciun alt fel de document adițional afară de factura în original.

Referitor la jurisprudența națională și comunitară, societatea invocă hotărârile CEJ în cazurile C-95/06 și 96/07, C-110/98, C-147/98, C-392/09, C-590/13 etc., potrivit cărora acțiunea de a impune unei persoane impozabile să dețină alte documente, pe lângă factura în original care include o descriere clară a serviciilor achiziționate, care sunt în mod evident în strânsă legătură cu operațiunile sale taxabile, este contrară Directivei 112/2006 și jurisprudenței CJUE.

Totodată, societatea invocă jurisprudența națională, respectiv Sentința Civilă nr.857 a Curții de Apel .X., care confirmă dreptul societăților de a deduce TVA în baza facturii, cât și principiul prevalenței substanței asupra formei care trebuie să primeze.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, aferentă serviciilor de construcții achiziționate de la SC .X. CEU România SRL, pentru care organele de inspecție fiscală au respins rambursarea pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative precum situații de lucrări, devize, semnate de beneficiar și de antreprenor care să ateste stadiul de realizare a serviciilor și lucrărilor prestate, societatea precizează următoarele:

a) suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă primei tranșe aferentă serviciilor de construcții prestate de SC .X. CEU România SRL, în baza contractului încheiat în data de 23.08.2011 pentru construcția parcului eolian .X., tranșă pentru care a fost emisă factura nr..X./21.12.2012 care a fost înregistrată în evidența contabilă și a fost dedusă taxa aferentă.

Această tranzacție a făcut obiectul unei inspecții fiscale prin care s-a respins la rambursare taxa, motivată de lipsa plății facturii de SC .X. SRL, fiind considerată ca avans pentru care exigibilitatea taxei intervenea la data plății.

Societatea precizează faptul că legalitatea deciziei de impunere a fost supusă instanței de judecată care prin Sentința civilă nr.,X./20.05.2015 Curtea de Apel .X. a infirmat constatările inspectorilor fiscali și a statuat că realitatea prestării serviciilor este dovedită și de către procesele verbale de recepție, încheiate după finalizarea fiecărei etape a construcției, fapt menționat și în factura nr..X./21.12.2012.

b) în ceea ce privește prezentarea documentelor justificative, societatea susține că a pus la dispoziția inspecției fiscale toate documentele aferente lucrărilor de construcție pentru fiecare dintre cele 41 de turbine eoliene, iar spre exemplificare a prezentat în anexa nr.14, la dosarul contestației, copia dosarului cu documente justificative prezentate pentru turbina P3 ce include:

- planurile de control de calitate, verificări și inspecții pentru lucrările de construcție;
- procese verbale de trasare și verificare a lucrărilor la piloții fundației;
- procese verbale de recepție a cotelor de fundare;
- procese verbale de control al calității lucrărilor în faze determinante;
- procese verbale de recepție a naturii terenului de fundare;
- procese verbale de trasabilitate a armăturii puse în operă;
- procese verbale de trasare a lucrărilor de execuție excavație a fundației;
- procese verbale de recepție la turnarea straturilor de beton;
- procese verbale de recepție a piloților amplasați;
- rapoarte de încercare pentru materialele utilizate la lucrările de construcție;
- condica de betoane utilizate la construcție;
- avize de însoțire a mărfurilor și declarații de conformitate pentru betonul și oțelul livrat pentru construcția de la parcul eolian.

Totodată, societatea menționează că a prezentat procese verbale de recepție încheiate după realizarea construcțiilor cu nr..X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X./21.11.2011 și cel de punere în funcțiune a parcului eolian.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au efectuat o cercetare la fața locului, pentru a confirma realitatea investiției și prestarea efectivă a serviciilor, în urma căreia au constatat edificarea parcului eolian, însă au refuzat acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă investiției realizate pe motiv că nu au primit documente care să ateste stadiul lucrărilor, deși în cuprinsul raportului de inspecție fiscală sunt detaliate documentele primite.

Societatea susține că în Codul fiscal nu se prevede un format minim obligatoriu pentru documentele justificative și nici necesitatea de a prezenta documente justificative suport pentru deducerea TVA.

Societatea invocă jurisprudența Curții Europene, respectiv cazurile C-110/98, C-147/98 și C-590/13, conform cărora dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA și se exercită imediat pentru achizițiile efectuate, cazurile C-95/06 și C-96/07, C-392/09, C385/09, etc. conform

căroră principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea taxei aferente intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost îndeplinite, și cazul C-590/13, conform căruia atunci când cerințele de fond sunt îndeplinite, administrația fiscală nu poate impune condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept.

c) în ceea ce privește baza de impozitare pentru prestări de servicii, societatea susține că a îndeplinit toate condițiile pentru deducerea TVA întrucât serviciile au fost prezentate în baza unor contracte încheiate între părți și justificate prin documente, iar necesitatea efectuării acestor achiziții pentru punerea în funcțiune a parcului eolian a fost dovedită.

Societatea precizează că potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru prestări servicii este reprezentată de tot ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de prestator din partea cumpărătorului, respectiv contravaloarea plătită de societate către .X. CEU România este prețul agreat de părți, conform acordului scris și această valoare nu poate fi modificată de către echipa de inspecție fiscală pentru scopul verificării de TVA.

Societatea invocă punctul de vedere nr..X./X./13.04.2012 emis de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. din cadrul ANAF, potrivit căruia prevederile art.11 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt aplicabile în ceea ce privește TVA, iar potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ, nu poate fi ajustat prețul convenit între părți pentru o tranzacție din perspectiva TVA, prin urmare baza de impozitare o reprezintă prețul convenit între părți.

d) referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la controlul încrucișat efectuat la SC .X. CEU România, potrivit căruia antreprenorul general nu deține facturi în original de la subcontractorii săi și nici nu a prezentat situații de lucrări sau devize de la subcontractori și nu a emis la rândul său astfel de devize către SC .X. SRL, societatea susține că a respectat prevederile legale cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA întrucât deține facturi în original emise de furnizorii săi, contrar prevederilor Directivei de TVA art.168, art.169 și art.178 și prevederilor art.145 și art.146 din Codul fiscal.

Totodată, societatea menționează că au fost depuse facturile originale emise de subcontractorii .X. CEU România la sediul AJFP .X. în data de 31.07.2015, motiv pentru care nu poate fi respins dreptul de deducere a TVA.

De asemenea, societatea invocă Decizia nr.175/23.06.2014 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor emisă într-o speță similară, concluzionând că nici .X. nu are obligația de a prezenta documente justificative (de genul devizelor de lucrări) sau bonuri de consum pentru că nu au fost achiziționate materii prime, ci servicii

complete de construcții de la antreprenorul general, susținând totodată că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.5 alin.(1) și art.6 din Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de instalare și punere în funcțiune a turbinelor eoliene achiziționate de la .X. CEU România, societatea susține că, legat de aceste servicii de instalare a celor 41 de turbine eoliene, atât SC .X. SRL cât și furnizorul său au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative detaliate, în speță certificate de instalare, precum și dosare cu documente justificative aferente procedurilor de instalare, spre exemplificare societatea a depus documentația lucrărilor de instalare și montaj a turbinei P3.

Susținerile societății sunt aceleași ca la punctul 2 din prezenta.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de operare administrativă, comercială și tehnică achiziționate de la SC .X. SRL, societatea susține că acestea au fost realizate în baza următoarelor contracte:

-Contractul nr.4/30.04.2012 și are ca obiect furnizarea de servicii de operare administrativă și comercială ale parcului eolian;

-Contractul nr.13/17.08.2011 și are ca obiect furnizarea de servicii de operare tehnică pentru centralele eoliene;

-Contractul nr.12/17.08.2011 și are ca obiect furnizarea de servicii de operare tehnică a instalațiilor de Medie Tensiune și Înaltă Tensiune construite pentru parcul eolian.

Societatea precizează că nu are angajați, astfel că instalațiile, echipamentele și stațiile de tensiune nu pot funcționa fără prezența personalului calificat care să le opereze corespunzător, astfel că era necesară contractarea unor astfel de servicii.

În ceea ce privește sumele de 272.280 lei și de .X. lei, societatea susține că echipa de inspecție fiscală contestă în mod nefondat și abuziv formatul documentelor justificative prezentate pentru serviciile de operare administrativă și comercială, cât și pentru serviciile de operare tehnică a instalațiilor de Medie Tensiune și Înaltă Tensiune prestate, întrucât Codul fiscal nu prevede necesitatea de a prezenta documente justificative suport pentru deducerea TVA și nici un format minim obligatoriu.

În ceea ce privește suma de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală contestă în mod nefondat și abuziv că serviciile de operare tehnică a centralelor eoliene se suprapun cu operarea tehnică/mentenanța turbinelor asigurată de către .X. CEU România sau monitorizarea video a turbinelor asigurată de .X., întrucât .X. CEU România asigură doar mentenanța turbinelor și nu operarea zilnică a

acestora, iar operarea zilnică nu are legătură cu monitorizarea video prin intermediul unor camere a parcului eolian.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, întrucât parcul eolian nu putea să funcționeze fără achiziționarea serviciilor prestate de .X. SRL, și totodată a prezentat facturile originale primite de la furnizor, condiție impusă de legislația de TVA cât și de legislația europeană în materie de TVA pentru exercitarea dreptului de deducere.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, reprezentând servicii pentru organizarea, conducerea și gestionarea activității de dezvoltare a parcului eolian achiziționate de la .X. SRL, societatea susține că acestea au fost realizate în baza Contractului nr.39/17.07.2008 și are ca obiect contractarea și efectuarea documentațiilor pentru avizele necesare obținerii autorizației de construire și a autorizației de înființare ANRE.

Societatea susține că nu poate fi reținută afirmația echipei de inspecție fiscală conform căreia anexarea în copie a documentațiilor cuprinzând autorizațiile de construire pe numele societății .X., precum și lista avizelor obținute pentru parcul eolian .X. nu este în măsură să justifice serviciile, întrucât nu putea să-și obțină singură autorizațiile deoarece nu a avut și nici nu are angajați.

Societatea precizează că a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, întrucât parcul eolian nu putea să funcționeze fără achiziționarea serviciilor prestate de .X. SRL, și totodată a prezentat facturile originale primite de la furnizor, condiție impusă de legislația de TVA, cât și de legislația europeană în materie de TVA pentru exercitarea dreptului de deducere.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de internet și mentenanță a sistemelor de comunicații achiziționate de la .X. SRL, societatea susține că acestea au fost realizate în baza următoarelor contracte:

-Contractul nr.54/10.09.2012 și are ca obiect furnizarea de servicii de conectare la internet și servicii de comunicații pentru parculul eolian;

-Contractul nr.47/17.08.2011 și are ca obiect furnizarea de servicii de mentenanță a echipamentelor de comunicații instalate pentru echipamente SCADA și pentru întreg parcul eolian .X..

În ceea ce privește suma de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală contestă în mod nefondat și abuziv faptul că, pentru furnizarea de servicii de comunicații și internet, societatea nu justifică cu

rapoarte de lucru întocmite conform volumului de muncă prestat, întrucât prestarea efectivă a serviciilor de comunicații și furnizarea accesului la internet poate fi probată prin simpla verificare a faptului că parcul a fost operațional în perioada analizată, iar toate informațiile referitoare la producția de energie au fost transmise în timp real prin sistemele de comunicații și internet către .X., Transelectrica, ANRE, Electric, etc.

Totodată, societatea precizează că prevederile art.5 pct.5.1 din contractul nr.54/10.09.2012 precizează că prestatorul are dreptul de a fi plătit conform muncii prestate, iar natura serviciilor prestate nu implică emiterea de către furnizor de rapoarte de activitate, prestarea acestora fiind evidentă.

În ceea ce privește suma de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală contestă în mod nefondat faptul că, pentru furnizarea de servicii mentenanță a echipamentelor de comunicații instalate în vederea funcționării SCADA și pentru întreg parcul eolian, întrucât obiectul acestui contract nu se suprapune cu cel al altor contracte, respectiv nu s-a realizat mentenanța turbinelor eoliene sau a echipamentelor turbinelor, acesta fiind obiectul contractului .X. încheiat cu .X. CEU România și nici nu a asigurat serviciile de mentenanță a infrastructurii de internet și comunicații. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au analizat corect aceste achiziții.

Societatea precizează că a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, întrucât parcul eolian nu putea să funcționeze fără achiziționarea serviciilor prestate de .X. SRL, și totodată a prezentat facturile originale primite de la furnizor, condiție impusă de legislația de TVA, cât și de legislația europeană în materie de TVA pentru exercitarea dreptului de deducere.

7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de tranzacționare a energiei electrice produse și a certificatelor verzi primite prestate de .X. SRL, societatea susține că nu poate tranzacționa energie electrică și nici nu poate vinde certificate verzi fără a subcontracta o entitate specializată să facă acest lucru, întrucât nu are angajați.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia SC .X. SRL a avut la îndemână informațiile privind vânzarea proprie de energie electrică, astfel încât nu se justifică încheierea unui contract de tranzacționare zilnică a energiei electrice, societatea susține că este eronată și abuzivă.

Societatea menționează că este o entitate cu personalitate juridică ce nu are angajați proprii și nu poate realiza niciun fel de operațiune doar prin simplul său statut scriptic de persoană juridică, ci poate realiza activități economice doar cu suportul subcontractorilor săi, energia

electrică fiind tranzacționată pe o piață reglementată strict, respectiv prin intermediul unor platforme de tranzacționare speciale și de către personal calificat să realizeze astfel de operațiuni.

Societatea precizează că a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, întrucât parcul eolian nu putea să funcționeze fără achiziționarea serviciilor prestate de .X. SRL, și totodată a prezentat facturile originale primite de la furnizor, condiție impusă de legislația de TVA, cât și de legislația europeană în materie de TVA pentru exercitarea dreptului de deducere.

Pentru motivele invocate mai sus, societatea solicită anularea deciziei de impunere și rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei or, suspendarea soluționării contestației în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă primei facturi de servicii de construcții, până la soluționarea definitivă a cauzei ce face obiectul dosarului nr..X./2014 aflat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție, în temeiul art.214 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală și desființarea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă tuturor serviciilor de construcții achiziționate, serviciilor de instalare și alte servicii tehnice, cu consecința reverificării în temeiul art.216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., au efectuat la SC .X. SRL o inspecție fiscală parțială care a avut drept obiectiv solutionarea cu control anticipat a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./25.07.2014 aferent perioadei 01.02.2013-30.06.2014, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./12.08.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./12.08.2015, contestată.

Perioada supusă verificării a fost: 01.02.2013 – 30.06.2014

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna iunie 2014, societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor de lucrări de construcție a investiției «Parc Eolian .X.», emise de SC .X. CEU România SRL, respectiv facturile: nr..X./21.12.2012 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei; nr..X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei; nr..X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și nr..X./ 28.03.2013 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna iunie 2014, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturii nr..X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei, reprezentând servicii de instalare și punere în funcțiune a 50 de turbine eoliene, emisă de SC .X. CEU România SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei solicitată la rambursare prin Decontul lunii iunie 2014, este aferentă facturii reprezentând avans contract de lucrări de construcție, ce a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale anterioare prezentei și care s-a respins la rambursare potrivit Deciziei de impunere nr.F-.X./17.06.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.06.2013.

Împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./17.06.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.06.2013, societatea a formulat contestație care a fost respinsă ca neîntemeiată, potrivit Deciziei nr..X./19.09.2013 emisă de Serviciul de contestații al DGRFP .X., iar potrivit Sentinței nr..X./20.05.2015 a Curții de Apel .X. s-a admis acțiunea societății, instanța obligând DGRFP .X. la rambursarea sumei, decizia nefiind definitivă, împotriva acesteia formulându-se recurs.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că exercitarea dreptului de deducere și solicitarea acestei sume prin Decontul de TVA al lunii iunie 2014, reprezintă o dublare a sumei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de prestări lucrări de construcție emise de .X. CEU România SRL pentru construcția parcului eolian nu au atașate, la data controlului, documente justificative, precum situații de lucrări, devize, semnate de beneficiar și de antreprenor care să ateste stadiul de realizare a lucrărilor prestate și să justifice sumele înscrise în facturi.

Documentele justificative anexate la facturi și prezentate de către societate în timpul inspecției sunt: procese verbale de recepție parțiale/finale, funcție de stadiul lucrărilor, condica de betoane, rapoarte de încercare produse și certificate de calitate ale materialelor folosite (beton și oțel beton), avize de însoțire a mărfii pentru achiziția betonului și a oțelului beton de către subcontractorii care au efectuat lucrările de construcție la parcul eolian, spre exemplificare sunt anexate la raportul de inspecție fiscală o serie de documente aferente turbinei P29 astfel:

-Procese verbale de recepție: nr. .X./22.11.2011 de trasare și verificare a lucrărilor de piloți fundație; nr. .X./23.11.2011 referitor la recepția cotei de fundații piloți; nr. .X./23.11.2011 de recepție natura teren de fundare; nr. .X./23.11.2011 de terasabilitate a armăturii puse în opera privind verificarea armăturii piloți, etc., întocmite de către .X. în calitate de

subcontractor, semnate, ștampilate și acceptate de către: .X. CEU România-antreprenor, .X.-beneficiar, Structural Engineering-proiectant de specialitate și Stragbag-subcontractor.

-Rapoarte: de neconformitate, de încercare teren, privind determinarea gradului de compactare, determinări fizico-mecanice, determinarea integrității piloților etc.

- Buletine de verificare pentru rezistența prizelor de pământ.
- Avize de însoțire marfă pentru beton și oțel beton.
- Condiții de betoane pentru piloți și radier.
- Fișe forare betoane pentru piloți, etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate mai sus, existente la dosarul fundațiilor turbinelor eoliene certifică calitatea lucrărilor de construcție, în conformitate cu legislația în domeniul construcțiilor, efectuate de .X. pentru parcul eolian, fiind acceptate recepțiile parțiale pe fiecare stadiu de executare, de participanți, respectiv de beneficiar .X., de antreprenor .X. CEU România, de subcontractor .X. și de proiectantul de specialitate Structural Engineering, lucrările respective fiind certificate de către Inspectoratul de Stat în Construcții.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat din documentația prezentată că societatea nu a prezentat Situații de lucrări, devize pentru lucrările executate, întrucât contractul de prestări servicii încheiat între părți, deținerea unei facturi, precum și existența documentelor prezentate de către societate nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere și a justifica valorile înscrise pe facturile de achiziție în cauză. Acestea, respectiv Devizele și Situațiile cu cantitățile de lucrări, se întocmesc pe baza articolelor de lucrări care au simboluri care reflectă orice operațiune care se execută pe șantier: săpături, cofraje, montari armături, turnări betoane, etc. și care sunt convertite în valori astfel:

- preț unitar material-pe baza normelor de consum,
- preț unitar manoperă-pe baza normelor cu consumul de manoperă,
- prețul pentru utilaj pe baza tarifelor de funcționare,
- transporturile,
- coeficienții legali pentru CAS, CASS, Șomaj, Risc accidente etc,
- cheltuieli indirecte ale firmei,
- profitul firmei,
- TVA,

și însoțesc facturile de execuție și justifică valorile înscrise pe facturi aferente lucrărilor respective.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. CEU România avea obligația de a emite facturi la finalizarea fiecărui stadiu al lucrărilor de construcție a parcului eolian în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal, iar SC .X. SRL avea obligația de a solicita aceste documente justificative, întrucât răspunderea pentru întocmirea documentelor justificative este solidară conform prevederilor art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la controlul încrucișat efectuat la SC .X. CEU România SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că subcontractorul principal .X. a facturat în perioada octombrie-noiembrie 2011 contravaloarea lucrărilor efectuate în sumă de .X. lei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, ulterior aceasta a facturat către SC .X. SRL și a colectat în perioada decembrie 2012-martie 2013, deși aceste lucrări erau efectuate și recepționate în anul 2011 conform proceselor verbale de recepție parțiale.

Organul de inspecție fiscală nu a pus la îndoială existența contractelor și a investiției parcului eolian, ci a constatat lipsa documentelor justificative care să ateste că respectivele servicii au fost efectuate la valorile declarate în facturi pentru a solicita rambursarea de TVA, conform prevederilor legale, respectiv îndeplinirea cumulativă a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal cu prevederile pct. 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal și ale art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, respectiv în dovedirea caracterului deductibil al taxei pentru care solicită rambursarea.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada martie 2013-iunie 2014, societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar în perioada aprilie-decembrie 2013 și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, persoană afiliată, în baza contractului nr. .X./10.09.2012 reprezentând furnizarea de servicii de conectare la internet și servicii de comunicații, vânzarea și instalarea echipamentelor necesare pentru Parcul Eolian .X. și în baza contractului nr. .X./17.08.2011 reprezentând servicii și mentenanța infrastructurii de comunicație și echipamente SCADA și comunicație a Centralei electrice eoliene .X..

Potrivit contractului nr. .X./10.09.2012, prestatorul se obliga: să furnizeze servicii de conectare la internet și servicii de comunicații; să

asigure funcționarea serviciului 97,5% din timp; să atribuie un manager de proiect care să monitorizeze funcționarea sistemului pe toată durata de valabilitate a contractului, iar prețul contractului a fost stabilit la: o sumă fixă de .X. euro (fără TVA) reprezentând taxă de instalare și o sumă fixă de .X. euro (fără TVA)/lună, reprezentând contravaloarea furnizării serviciilor de comunicații. Totodată, la art.5 alin.5.1 pct 5.1.1 din contract s-a prevăzut ca «Prestatorul are obligația de a fi plătit conform volumului de muncă prestat, în baza rapoartelor de lucru întocmite».

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu sunt justificate cu rapoarte de lucru întocmite conform volumului de muncă prestat potrivit art.5 pct 5.1.1 din contract și nici nu avea atribuit un manager de proiect care să monitorizeze funcționarea sistemului pe toată durata de valabilitate a proiectului potrivit Anexei nr.1 la contract.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu era operator de rețea de telefonie fixă și mobilă și nici operator de comunicații prin cablu care să ofere servicii de televiziune prin cablu, internet de mare viteză și telefonie fixă, iar procesul verbal de punere în funcțiune la finalizarea lucrărilor cu predarea în custodie a echipamentelor de internet nu justifică atât instalarea cât și prestările lunare, acestea trebuiau să fie efectuate în baza unor rapoarte de lucru, situații, semnate și acceptate de beneficiar și de prestator, motiv pentru care suma de **.X. lei** a fost respinsă la rambursare, întrucât nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Potrivit contractului nr. .X./17.08.2011, Anexa nr.1, serviciile constau în:

- mentenanța echipamentelor SCADA, respectiv verificarea lunară a conexiunilor de Fibră Optică, verificarea lunară a UPS, supravegherea constantă a parametrilor de funcționare-evaluarea schimburilor de timp, resetarea echipamentelor de la distanță, partener de contact pentru centrul de monitorizare al producătorului pe perioada de garanție, verificarea funcționării echipamentului de aer condiționat din punctul de conexiune;

- mentenanța echipamentelor de comunicații, respectiv verificarea vizuală trimestrială a echipamentelor de comunicații, inclusiv switch-uri, routere, modem-uri și dischete de fibră optică, verificarea conexiunilor fizice și testarea lor pentru depistarea eventualelor probleme;

- mentenanța echipamentelor video, respectiv inspecție trimestrială a șuruburilor și a sistemelor de fixare a stâlpului pe fundație, inspecție trimestrială în dulapul DLV, inspecție bilunară a camerelor video, curățarea lentilei și verificarea interioară a carcasei,etc.

Prețul contractului a fost stabilit la .X. euro + TVA/turbină eoliană instalată pentru vizita lunară de mentenanță preventivă a echipamentelor SCADA și comunicații.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat TVA, întrucât mentenanța echipamentelor SCADA era asigurată de SC .X. CEU România SRL în aceeași perioadă conform contractului de mentenanță nr..X./12.2008, mentenanța echipamentelor de comunicații a fost asigurată prin contractul nr. .X./10.09.2012, rezultând că aceste servicii au fost deja efectuate prin alte contracte similare pentru aceeași perioadă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în anexele la facturi au fost prezentate «Rapoarte de inspecție lunară» unde erau înscrise servicii de verificare din punct de vedere electric a sistemelor fără să fie prezentate autorizațiile emise de RENEL/ISCIR pentru personalul autorizat care are calitatea de a efectua asemenea servicii, iar verificarea vizuală a echipamentelor de comunicații din aceste rapoarte a fost inclusă și în contractul nr. .X./10.09.2012, motiv pentru care suma de .X. lei a fost respinsă la rambursare, întrucât nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.11 din Codul fiscal.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada martie -mai 2014, societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, în baza contractului nr. .X./23.12.2013 reprezentând furnizarea de servicii de consultanță și management pe piața de tranzacționare a energiei electrice, în condițiile în care SC .X. SRL a primit informații de pe piața de tranzacționare a energiei electrice direct de la furnizorii .X., .X., conform facturilor primite de la aceștia și «Notelor de informare pentru decontarea lunară a dezechilibrelor pentru participantul PRE .X.-SC .X. SRL».

Totodată, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea avea la îndemână informațiile privind vânzarea proprie de energie electrică, astfel încât aceste servicii nu justifică încheierea unui contract de tranzacționare zilnică a energiei electrice.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prestatorul avea obligația de a întocmi Prognoze continue a producției de energie electrică, rapoarte pentru determinarea PZU (prețul zilei următoare), de a le înregistra și de a le transmite în timp real, astfel încât beneficiarul să fie în măsură de a estima pentru viitor atât cantitatea ce urmează a fi produsă/vândută cât și prețul de vânzare al acesteia, prognoze, rapoarte. Întocmirea documentațiilor necesare și a raportărilor periodice legate de CEED, evidența și raportarea activității de tranzacționare a energiei de la CEED au fost menționate și în contractul

nr..X./19.11.2013 încheiat pentru aceeași perioadă cu .X., motiv pentru care suma de .X. lei a fost respinsă la rambursare, întrucât nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.11 din Codul fiscal.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în martie 2013, societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr..X./25.03.2013 emisă de SC .X. SRL, în baza contractului nr..X./17.08.2008 reprezentând furnizarea de servicii de dezvoltare parc eolian, întrucât furnizorul nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor, respectiv a anexat, în copie, documentații privind autorizațiile de construire pe numele societății, precum și lista avizelor obținute pentru parcul eolian, nefiind în măsură să justifice serviciile denumite generic de organizare, conducere și gestionare a activității de dezvoltare a parcului eolian.

Astfel, societatea nu a prezentat Împuternicirea necesară pentru întocmirea actelor notariale la încheierea contractelor de vânzare-cumpărare a terenurilor în numele companiei, deși la CAP II pct 1, subpunctul 2 era menționat că prestatorul «va achiziționa terenul în numele societății cu toate procedurile legale...», etc.

De asemenea, societatea nu a adus dovezi că privind prestarea de servicii, respectiv raportări, studii de evaluare sau orice alte documente privind efectuarea serviciilor prevăzute în contract, precum: organizarea măsurării parametrilor de vânt sau asigurarea efectuării studiului de evaluare a impactului fermelor de vânt asupra mediului sau supraveghere arheologică, etc, motiv pentru care suma de .X. lei a fost respinsă la rambursare, întrucât nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.11 din Codul fiscal.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada martie-octombrie 2013, societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, în baza contractului nr. .X./30.04.2012 reprezentând furnizarea de servicii de organizare, conducere și gestionare a activității administrative și comerciale ale parcului eolian, întrucât furnizorul nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor, respectiv întocmirea unui act justificativ în care sunt inserate titluri de operațiuni comerciale de genul: activitatea de vânzare a energiei electrice, contabilitatea activității de exploatare, gestionarea contractelor firmei de proiect, întocmire raport către autorități competente, activități curente.

Astfel, simpla citare într-un document a unor titluri de operațiuni comerciale fără suport justificativ, nu justifică deductibilitatea taxei pentru

suma de **.X. lei**, motiv pentru care suma a fost respinsă la rambursare, întrucât nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.11 din Codul fiscal.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada martie-octombrie 2013, societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor emise de SC **.X. SRL**, în baza contractului nr. **.X./17.08.2011** reprezentând furnizarea de servicii de organizare, conducere și gestionare a activității de operare tehnică a parcului eolian, întrucât serviciile trecute în acest contract mai sunt enumerate și în alte contracte valabile pentru aceeași perioadă, precum: operare tehnică, mentenanța turbinelor asigurată de către SC **.X. CEU România SRL**; monitorizarea video a turbinelor asigurată de SC **.X. SRL** etc.

Totodată, prezentarea de rapoarte tehnice lunare de performanță care conduc la concluzia că operarea tehnică a fost efectuată de echipe de la **.X.**, sunt generate din sistemul **.X.** și nu sunt semnate și ștampilate de către reprezentanții legali ai SC **.X. SRL**, etc.

Astfel, simpla citare într-un document a unor operațiuni comerciale/tehnice fără suport justificativ, nu justifică deductibilitatea taxei pentru suma de **.X. lei**, motiv pentru care suma a fost respinsă la rambursare, întrucât nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.11 din Codul fiscal.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada martie-octombrie 2013, societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor emise de SC **.X. SRL**, în baza contractului nr. **.X./17.08.2011** reprezentând furnizarea de servicii de operare tehnică a instalațiilor de Medie Tensiune și de Înaltă tensiune a parcului eolian, întrucât pentru aceste servicii, societatea nu a prezentat justificări cu privire la modul de realizare a acestor prestații, deși prin contract la art.5 pct. 5.1, se specifică faptul că factura va fi însoțită de documente justificative care să ateste modalitatea de efectuare a serviciilor din Anexa nr.1 la contract, respectiv servicii de operare tehnică monitorizare și control al instalației electrice de colectare a energiei produse (cabluri, conexiuni), al unei stații de transformare ridicătoare de tensiune, controlul general al stațiilor electrice, verificarea funcționării echipamentelor video, executarea manevrelor, controlul tehnic al instalațiilor, etc. documente neprezentate în timpul inspecției fiscale.

Totodată, pentru serviciile de monitorizare și operare tehnică a instalațiilor electrice, prestatorul ar fi trebuit să dețină autorizație și personal angajat autorizat, iar manevrele efectuate să fie consemnate în

rapoarte de lucru, situații, etc, iar supravegherea video a turbinelor și a parcului eolian este menționată și în alte contracte.

Astfel, actul justificativ atașat facturilor de prestări servicii în care sunt explicate doar modalitățile de calcul lunare prin aplicarea procentului convenit prin contract asupra contravalorii energiei electrice, nu justifică deductibilitatea taxei pentru suma de **.X. lei**, motiv pentru care suma a fost respinsă la rambursare, întrucât nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.11 din Codul fiscal.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit astfel TVA de plată suplimentară contestată în sumă de **.X. lei**.

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

Aspecte procedurale:

În ceea ce privește excepția invocată de către SC .X. SRL privind nulitatea actului administrativ fiscal emis în urma inspecției efectuate pe motiv că a fost indicat greșit temeiul de drept în baza căruia organele de inspecție fiscală și-au fundamentat concluziile, respectiv „analizarea dreptului de deducere a TVA s-a realizat din perspectiva criteriilor aplicabile impozitului pe profit” a prevederilor pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, se rețin următoarele:

Potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:**

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

Având în vedere cele precizate mai sus, și analizând Decizia de impunere nr. F-.X./12.08.2015, se reține că aceasta este completată cu toate elementele care atrag nulitatea, respectiv numele, prenumele și

calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal or, în conformitate cu aceste prevederi legale, argumentul adus de contestatar în constatarea nulității actului administrativ fiscal atacat, respectiv a Deciziei de impunere nr. F-.X./12.08.2015, emis de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./12.08.2015, nu este de natură a atrage nulitatea acestuia, excepția ridicată nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

Mai mult, potrivit actului administrativ sus menționat, se reține faptul că la pag.3 este înscris:

“2.2.3. Temeiul de drept

1.Act normativ LG571/2003 art.145, alin.2 lit.a orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile [...]”,

respectiv temeiul de drept menționat ce se regăsește în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere și care nu se limitează doar la pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu poate fi reținută excepția ridicată de contestatar, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

1. Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată solicitată și respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr..X./17.06.2013 și preluată în decontul de TVA aferent lunii iunie 2014, în condițiile în care conform prevederilor legale soldul sumei negative a TVA solicitat la rambursare nu se reportează în perioada fiscală următoare.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-.X./12.08.2015, contestată, care a avut ca obiect soluționarea Decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X./25.07.2014 aferent perioadei 01.02.2013 – 30.06.2014, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că din suma totală contestată, suma de .X. lei solicitată la rambursare în luna ianuarie 2013, este aferentă facturii nr..X./21.12.2012 care a făcut obiectul unei inspecției fiscale parțiale anterioare, fiind respinsă la rambursare potrivit Deciziei de impunere nr.F-.X./17.06.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.06.2013.

Împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./17.06.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.06.2013, societatea a formulat contestație care a fost respinsă ca neîntemeiată prin Decizia nr..X./19.09.2013 emisă de Serviciul de contestații al DGRFP .X..

Potrivit Sentinței nr. .X./20.05.2015 emisă de Curtea de Apel .X., acțiunea societății, având ca obiect anularea Deciziei de impunere nr.F-.X./17.06.2013, a fost admisă, DGRFP .X. fiind obligată la rambursarea sumei.

Împotriva acestei sentințe, Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat recurs care face obiectul dosarului nr..X./2014 înregistrat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât SC .X. SRL a înscris în mod eronat această sumă în Decontul de TVA aferent lunii iunie 2014, reprezentând astfel o dublare a sumei deoarece aceasta este aferentă altei perioade fiscale decât cea verificată prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./12.08.2015.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.147³ alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 17.05.2014, care precizează:

“(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a

diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. ”

În consecință, potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care, urmare operațiunilor constând în achiziții de bunuri și servicii, respectiv operațiuni taxabile, efectuate într-o perioadă fiscală de o persoană impozabilă rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a TVA, persoana impozabilă are obligația să efectueze regularizările, reglementate de legea fiscală, prin decontul de TVA. Totodată, suma negativă a TVA cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a TVA rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a TVA reportat din decontul perioadei fiscale precedente, numai în situația în care acesta nu a fost solicitat a fi rambursat.

De asemenea, la alin.(5) și alin.(6) ale art.147³ din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de .X. lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA pot solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA îmbrăcând, în această situație,

forma unei cereri de rambursare, însă dacă persoana impozabilă a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, atunci această taxă nu se mai raportează în perioada fiscală următoare.

Prin urmare, având în vedere că așa cum s-a reținut la situația de fapt, TVA în sumă de .X. lei a fost solicitată la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2013, soluționat în sensul respingerii la rambursare prin Decizia de impunere nr.F-.X./17.06.2013, se reține faptul că societatea nu mai avea posibilitatea să solicite la rambursare aceeași taxă și în decontul de TVA aferent lunii iunie 2014, care a făcut obiectul prezentei inspecții fiscale, astfel în mod legal organele de inspecție fiscală nu au aprobat la rambursare și au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește solicitarea societății de a fi suspendată soluționarea contestației cu privire la suma de .X. lei în conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală, aceasta este lipsită de temei având în vedere faptul că prezenta speță nu se circumscribe prevederilor invocate, atâta timp cât, indiferent de soluția pronunțată de instanță, TVA în sumă de .X. lei nu se raportează în decontul de TVA așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, întrucât a fost solicitată la rambursare printr-un decont anterior perioadei verificate, reprezentând o dublare a sumei, astfel că de soluția pronunțată în instanță nu depinde judecarea prezentei cauze.

Chiar și în situația în care societatea obține o soluție favorabilă în instanță, recuperarea TVA se realizează prin altă procedură, dispozițiile normative în vigoare în materie de TVA interzicând reportarea taxei respinsă în decont.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./12.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./12.08.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. CEU România SRL, reprezentând achiziții servicii de construcții, instalare și punere în funcțiune a 41 de turbine eoliene din cadrul parcului eolian .X., cât și pentru facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, reprezentând diverse servicii, pe considerentul că societatea nu a prezentat documente prin care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii, în condițiile în care în susținerea contestației au fost prezentate documente justificative din analiza cărora rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, SC .X. SRL a dezvoltat proiectul de energie eoliană “.X.” care a cuprins 41 de turbine eoliene, pentru a cărei realizare a fost încheiat contractul de construcție nr..X./09.08.2011 cu SC .X. CEU România SRL, în calitate de antreprenor, conform căruia acesta se obligă să proiecteze, să execute și să finalizeze lucrările pentru infrastructura Parcului Eolian așa cum au fost stabilite prin Caietul de sarcini și să remedieze orice defecțiuni ale acestora.

În baza acestui contract, SC .X. CEU Romania SRL a emis către contestatară facturile de lucrări de construcție:

- nr..X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- nr..X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- nr..X./ 28.03.2013 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

De asemenea, SC .X. SRL a încheiat contractul de furnizare și instalare turbină eoliană la data de 31.12.2008 cu .X. GmbH - Germania și SC .X. CEU România SRL care a asigurat ridicarea, instalarea, punerea în funcțiune, darea în folosință și testele de finalizare pentru turbinele eoliene importate din Germania.

În baza acestui contract SC .X. CEU Romania SRL a emis către contestatară factura nr..X./28.03.2013 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în luna iunie 2014, data la care a fost efectuată plata facturii.

Pentru justificarea dreptului de deducere a taxei, respectiv punerea în funcțiune și realizarea tuturor lucrărilor de construcție a parcului eolian .X., societatea a prezentat procese verbale de recepție încheiate

după realizarea construcțiilor, certificate de instalare a turbinelor eoliene și procesul verbal de punere în funcțiune.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că cele 4 facturi de prestari servicii nu conțin și nu au atașate situații de lucrări/devize cantitativ – valorice care să justifice modalitatea de calcul și sumele înscrise pe facturi, respectiv nu rezultă cuantificarea valorică a manoperei, materialelor, etc., astfel încât nu s-a putut face legătura între sumele înscrise în facturi și documentele prezentate pentru justificare.

Totodată, în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, menționate în anexele nr.8 - 12 la raportul de inspecție fiscală, întrucât în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente privind natura prestărilor, realitatea și necesitatea achiziționării acestora, respectiv documente: rapoarte de lucru, situații semnate și acceptate atât de beneficiar cât și de prestator, și din care să rezulte faptul că au fost efectuate achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC .X. SRL susține că deține documente justificative privind prestarea serviciilor, înaintând totodată, în susținerea contestației o serie de documente justificative privind serviciile furnizate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, cu adresa fn înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2670/18.12.2015.

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 verificată precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155[...].”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

În ceea ce privește faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, acesta este reglementat de art.134¹, care la alin.1 și alin.7 stipulează următoarele:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, faptul generator intervine la data prestării serviciilor. Serviciile sunt considerate ca fiind efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate.

Având în vedere cele precizate la situația de fapt, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile societății contestatare, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

a. În ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza

facturilor emise de SC .X. CEU România SRL pe considerentul că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente justificative privind lucrările de construcție executate, cât și situații de lucrări, devize, privind prestarea serviciilor de instalare și punere în funcțiune a turbinelor eoliene, organul de soluționare a contestației reține că societatea a depus în susținerea cauzei documente, respectiv: contracte, procese verbale de recepție încheiate după realizarea construcțiilor cu nr..X., .X., .X., .X., .X. și .X./21.11.2012, certificate de instalare a turbinelor eoliene și procesul verbal de punere în funcțiune a parcului eolian, anexând totodată copia dosarului cu documente justificative privind turbina eoliană P3.

Astfel, din analiza prin sondaj a documentelor mai sus menționate și a constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./12.08.2015, organul de soluționare a contestației reține:

Între SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, și SC .X. CEU România SRL, în calitate de antreprenor, a fost încheiat contractul de construcție nr..X./09.08.2011 a Parcului Eolian .X., prin care antreprenorul se obligă *“să proiecteze, să execute și să finalizeze Lucrările pentru Infrastructura Parcului Eolian așa cum au fost stabilite prin Caietul de sarcini și să remedieze orice defecțiuni ale acestora”*.

Potrivit contractului, *“Proiectul de energie eoliană “.X.” cuprinde 50 (cincizeci) de Turbine Eoliene, și fiecare turbină este evaluată ca având capacitatea nominală de 3MW”*, din care 9 turbine au fost vândute unei alte societăți, rezultând astfel că Parcului Eolian .X. are în componența sa un număr de 41 turbine eoliene.

Totodată, societatea a încheiat contractul de furnizare și instalare la data de 31.12.2008 cu .X. GmbH și SC .X. CEU România SRL, potrivit căruia SC .X. CEU România SRL a asigurat ridicarea, instalarea, punerea în funcțiune, darea în folosință și testele de finalizare pentru turbinele eoliene achiziționate din Germania.

Se reține faptul că în baza contractelor mai sus menționate, SC .X. CEU România SRL a emis 4 facturi reprezentând *«lucrări de construcție fundații turbine»* și o factura reprezentând *«lucrări de instalare turbine»*.

Pentru justificarea prestării serviciilor, societatea a depus în susținerea cauzei:

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./21.11.2012 (.X.) privind lucrările de construcții aferente obiectivului „Parc Eolian – putere totală 150 MW”, situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., **executate în conformitate cu proiectale din Anexa 4 și contractul de execuție nr..X./24.8.2011**, având anexate Lista cu

lucrările de construcții rămase de executat în parcul eolian și proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./21.11.2012 (.X.) privind lucrările de montaj aferente obiectivului „Parc Eolian – putere totală 150 MW”, situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., **executate în conformitate cu proiectale din Anexa 4 și contractul de execuție nr..X./24.8.2011**, având anexat proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./21.11.2012 (.X.) privind lucrările de construcții aferente obiectivului „Stație de transformare 110/33kv .X. și racord LES 110kv”, situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., **executate în conformitate cu proiectale din Anexa 4 și contractul de execuție nr..X./24.8.2011**, având anexate Lista cu lucrările de construcții rămase de executat în stația de transformare și proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./21.11.2012 (.X.) privind lucrările de construcții aferente obiectivului „Stație de transformare 110/33kv .X. și racord LES 110kv”, situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., **executate în conformitate cu proiectale din Anexa 4 și contractul de execuție nr..X./24.8.2011**, având anexate Lista cu lucrările de construcții rămase de executat în stația de transformare și proiectele utilizate în execuția obiectivului, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./21.11.2012 (.X.) privind lucrările de construcții aferente obiectivului „Conectare Parc Eolian .X. – stație de Conexiuni .X.”, situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., **executate în conformitate cu proiectale .X./2010, DE .X./2011 și contractul de execuție nr..X./24.8.2011**, având anexate Lista cu lucrările de construcții rămase de executat în stația de conexiuni, semnate și ștampilate;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.2/21.11.2012 (.X.) privind lucrările de construcții aferente obiectivului „Conectare Parc Eolian .X. – stație de Conexiuni .X.”, situat în extravilanul comunelor .X. și .X., județul .X., **executate în conformitate cu proiectale 9/2010, DE 43.2/2011 și contractul de execuție nr..X./24.8.2011**, semnat și ștampilat;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./21.11.2012 (.X.) privind lucrările de construcții aferente obiectivului „Consolidarea și reabilitarea drunului DE817 și a Străzii Dunarii”, situat în comuna .X., județul .X., **executate în conformitate cu proiectul DE .X./2011 și contractul de execuție nr..X./24.8.2011**, semnat și ștampilat;

- Certificate de instalare a turbinelor eoliene, însoțite de liste cu lucrările de construcții rămase de executat,
- Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.1 din 25.03.2013, unde la "III. Concluzii" pct.1, comisia de recepție a hotărât: "*Admiterea recepției punerii în funcțiune a capacităților: [...] Parc Eolian .X. – putere 123 MW*",
- copia dosarului cu documente justificative privind turbina eoliană P3 ce include: planurile de control de calitate, verificări și inspecții pentru lucrările de construcție; procese verbale de trasare și verificare a lucrărilor la piloții fundației; procese verbale de recepție a cotelor de fundare; procese verbale de control al calității lucrărilor în faze determinante; procese verbale de recepție a naturii terenului de fundare; procese verbale de trasabilitate a armăturii puse în operă; procese verbale de trasare a lucrărilor de execuție excavație a fundației; procese verbale de recepție la turnarea straturilor de beton; procese verbale de recepție a piloților amplasați; rapoarte de încercare pentru materialele utilizate la lucrările de construcție; condica de betoane utilizate la construcție și avize de însoțire a mărfurilor și declarații de conformitate pentru betonul și oțelul livrat pentru construcția de la parcul eolian.

Totodată, în cele 7 procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor din data de 21.11.2012, comisia de recepție a propus "*admiterea recepției fără obiecții*" motivând propunerea prin: "*Cartea Tehnică a construcției este completă*" și "*Lucrarea este executată în conformitate cu proiectele de execuție și cu contractele încheiate*" și recomandă "*Acceptă recepția fără recomandări*".

Prin urmare, documentele prezentate certifică faptul că lucrările au fost executate și gata de recepție, cu excepția eventualelor lucrări minore de finalizare.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F – .X./12.08.2015, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la SC .X. CEU România SRL, fiind întocmit Procesul verbal nr..X./29.07.2015 în care au fost constatate unele deficiențe, printre care și "*lipsa facturilor de achiziție în original de la subcontractorii care au efectuat lucrări de construcție la Parcul eolian .X.*" or, prin contestație societatea susține că la data de 31.07.2015 a depus aceste facturi în original cu adresa înregistrată la AJFP .X. sub nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei, iar din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F – .X./12.08.2015 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere și aceste documente.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține faptul că prin procesul verbal mai sus menționat, organele de inspecție fiscală au

constatat că SC .X. CEU România SRL a colectat TVA aferentă lucrărilor efectuate de subcontractorul .X. în perioada decembrie 2012-martie 2013, deși aceste lucrări erau efectuate și recepționate în anul 2011 conform proceselor verbale de recepție parțiale.

b. În ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL pe considerentul că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente privind natura prestărilor, realitatea și necesitatea achiziționării acestora, respectiv documente: rapoarte de lucru, situații semnate și acceptate atât de beneficiar cât și de prestator, și din care să rezulte faptul că au fost efectuate achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, se rețin următoarele:

În ceea ce privește relația comercială cu SC .X. SRL, se reține faptul că societatea a încheiat două contracte, respectiv:

- Contractul de prestări servicii nr..X./10.09.2012, al cărui obiect prevăzut la art.2 îl reprezintă *“furnizarea de servicii de conectare la internet și servicii de comunicații pentru parcul eolian .X. (6 Mbps și respectiv VPN 3 Mbps), precum și vânzarea și instalarea echipamentelor necesare în acest sens[...]”*, iar la art.4 *“Prețul contractului este compus din:*

- o sumă fixă de .X. Euro exclusiv TVA, reprezentând taxa de instalare;

-o sumă fixă de .X. Euro exclusiv TVA/lună, reprezentând contravaloarea furnizării serviciilor de comunicații. Termenul de plată al facturii este de 21 de zile de la emitere[...]”.

În baza acestui contract SC .X. SRL a emis facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

- Contract prestări servicii de service și mentenanță echipamente SCADA și comunicații cu infrastructura aferentă nr. .X./17.08.2011, al cărui obiect prevăzut la art.2 îl reprezintă *“Beneficiarul încredințează Operatorului service-ul și mentenanța infrastructurii de comunicație și echipamentele de SCADA și comunicație a Centralei electrice eoliene .X., cu o putere instalată de 150 MW, (Parcul Eolian .X., 50 de turbine eoliene)[...]”*, la art.3 Prețul contractului este *“3.1 Lunar, beneficiarul va plăti prețul de .X. EUR+TVA/turbină eoliană instalată în parcul eolian (CEE) pentru vizita lunară de mentenanță preventivă a echipamentelor de SCADA și comunicații din punctul de conexiune”*, iar la pct. 5.1 Plata *“[...] Factura va fi însoțită de documente justificative, calculată în conformitate cu punctul 3 al prezentului contract”*.

În baza acestui contract SC .X. SRL a emis facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Pentru justificarea serviciilor prestate, cuprinse în facturile emise de SC .X. SRL, societatea a depus, în susținerea contestației documente necesare justificării acestora, cu adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2670/18.12.2015.

Astfel, urmare analizei prin sondaj a documentelor depuse la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- factura nr..X./30.04.2013 reprezentând *“Prestări servicii cf.ctr. .X./17.08.2011, art.3, pct.3.1, aferent lunii aprilie. Curs valutar 1 EUR=4.3224; 41 buc cu preț unitar fără TVA de 432,24 lei”*, societatea a depus *“Raport de inspecție lunară “on site” cu verificarea sistemului SCADA WTG”* emis la data de 30.04.2013 semnat de persoanele responsabile cu verificările efectuate;

- factura nr..X./25.06.2013 reprezentând *“Prestări servicii cf.ctr. .X./17.08.2011, art.3, pct.3.1,- reprezentând mentenanță SCADA aferent lunii iulie. Curs valutar 1 EUR=4.5209; 41 buc cu preț unitar fără TVA de 452,09 lei”*, societatea a depus *“Raport de inspecție lunară “on site” cu verificarea sistemului SCADA WTG”* emis la data de 21.06.2013 semnat de persoanele responsabile cu verificările efectuate însoțit de un număr de 5 „Fișa de intervenție” în care sunt înscrise la ce turbine eoliene s-a efectuat mentenanța lunară, etc.

În ceea ce privește relația comercială cu SC .X. SRL, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F – .X./12.08.2015, se reține faptul că societatea a încheiat contractul nr..X./23.12.2013 reprezentând furnizarea de servicii de consultanță și management pe piața de tranzacționare a energiei electrice, pentru care a emis facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, și pentru care a depus spre justificare, conform adresei înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2670/18.12.2015, facturile nr..X./27.03.2014, nr..X./29.04.2014 și nr..X./30.05.2014, reprezentând *«Contravaloare servicii trading aferente lunii [...], conform contract nr..X./23.12.2013 și raport de activitate atașat»*, însoțite de Rapoarte de activitate în care se menționează că au fost emise *«conform clauzelor din contractul de servicii nr..X./23.12.2013»*.

În ceea ce privește relația comercială cu SC .X. SRL, în baza contractului nr..X./17.08.2008 având ca obiect *«beneficiarul încredințează prestatorului organizarea, conducerea și gestionarea activității de dezvoltare a parcului eolian .X.[...]»*, valoarea contractului fiind de .X. Euro, plățibili în tranșe, pe o durată de 36 de luni până la obținerea autorizației de construire și a autorizației de înființare ANRE, valoarea fiind modificată la .X. Euro prin Actul adițional nr. .X./08.05.2009 și durata fiind plelungită cu 12 luni prin Actul adițional nr. .X./15.07.2011.

În baza acestui contract a fost emisă factura nr.MSA .X./25.03.2013, în sumă de .X. lei (echivalentul a .X. EUR) și taxă pe valoarea adăugată de .X. lei, iar pentru justificarea serviciilor prestate, societatea a anexat un tabel denumit „*Lista avizelor obținute pentru parcul eolian .X. în conformitate cu contractul nr..X./17.07.2008*” și copii după Autorizațiile de construire nr. .X./ 29.07.2010, nr. .X./05.08.2010, nr..X./14.09.2011, nr..X./20.09.2011 etc. și Autorizația de înființare nr..X./18.11.2011, în care apare mențiunea că documentația tehnică a fost elaborată de SC .X. SRL.

În ceea ce privește relația comercială cu SC .X. SRL, se reține faptul că societatea a încheiat trei contracte, respectiv:

- Contractul de prestări servicii nr. .X./30.04.2012, al cărui obiect prevăzut la art.2 îl reprezintă “*beneficiarul încredințează prestatorului activitatea de organizare, conducere și gestionarea activităților administrative și comerciale ale Centralei electrice eoliene .X. [...]*”, activitățile fiind specificate în Anexa 1 la contract, iar la art.3 “*Prețul contractului este compus din:*

- *o sumă fixă de 1.X. Euro pentru obținerea licenței de producere a energiei electrice, înregistrarea la OTS și înregistrarea pe Piața Centralizată de Certificate Verzi [...], se plătește o singură dată la obținerea acestora;*

-*o parte variabilă, lunară de 2% din suma totală obținută din vânzarea energiei produse, a veniturilor din dezechilibre și din tranzacționarea certificatelor verzi[...]*”,

iar la pct.5.1 a fost prevăzut ca «*factura va fi însoțită de documente justificative, calculată în conformitate cu punctul 3 al prezentului contract*».

În baza acestui contract SC .X. SRL a emis facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

-Contractul de prestări servicii nr..X./17.08.2011, al cărui obiect prevăzut la art.2 îl reprezintă “*beneficiarul încredințează operatorului organizarea, conducerea și gestionarea activității de operare tehnică a Centralei electrice eoliene .X. [...]*”, activitățile fiind specificate în Anexa 1 la contract, iar la art.3 “*Prețul contractului este de 2,5% din suma totală obținută din vânzarea energiei produse și din tranzacționarea certificatelor verzi[...]*”,

iar la pct.5.1 a fost prevăzut ca «*factura va fi însoțită de documente justificative, calculată în conformitate cu punctul 3 al prezentului contract*».

În baza acestui contract SC .X. SRL a emis facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

-Contractul de prestări servicii nr. .X./17.08.2011, al cărui obiect prevăzut la art.2 îl reprezintă *“beneficiarul încredințează prestatorului activitatea de operare tehnică a instalațiilor de medie tensiune și de înaltă tensiune a Centralei electrice eoliene .X. [...]”*, activitățile fiind specificate în Anexa 1 la contract, iar la art.3 *“Prețul contractului este de 1% din suma totală obținută din vânzarea energiei produse și din tranzacționarea certificatelor verzi[...]”*, iar la pct.5.1 a fost prevăzut ca *«factura va fi însoțită de documente justificative, calculată în conformitate cu punctul 3 al prezentului contract»*.

În baza acestui contract SC .X. SRL a emis facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Pentru justificarea serviciilor prestate, cuprinse în facturile emise de SC .X. SRL, societatea a depus cu adresa fn înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2670/18.12.2015, în susținerea contestației o serie de facturi însoțite de documente. Spre exemplificare, factura nr..X./29.03.2013, reprezentând *«prestări servicii aferente lunii martie conform contract nr. ,X./17.08.2011»*, factura nr..X./29.03.2013, reprezentând *«prestări servicii aferente lunii martie conform contract nr..X./17.08.2011»* și factura nr. .X./30.04.2013, reprezentând *«diferență c/v prestări servicii (martie) conform contract nr..X./17.08.2011»*, au atașat câte un act justificativ semnat de ambele părți; un «Raport tehnic lunar de performanță» pe zile, turbine; situație privind producția pe turbine, diverse situații și grafice pe fiecare turbină.

Având în vedere cele de mai sus, particularitățile și complexitatea operațiunilor efectuate de SC .X. SRL, faptul ca societatea a prezentat contracte, rapoarte de lucru și alte documente întocmite conform prevederilor contractuale se reține că din documentele prezentate de contestatară rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv ca serviciile analizate, în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ar fi efectuate pentru construirea și punerea în funcțiune a parcului eolian .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere, la stabilirea situației de fapt, că Parcul eolian .X. este dat în folosință și produce energie electrică, energie care este livrată diverșilor consumatori, realizându-se astfel operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că operațiunile care au determinat impunerea în cauză trebuie analizate de organele de inspecție fiscală, nu limitativ, ci prin prisma tuturor clauzelor contractuale, în măsura în care acestea nu contravin prevederilor legale în materie, precum și a tuturor documentelor

justificative care au stat la baza operațiunilor în corelație cu facturile de achiziție.

Astfel, 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.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, se reține că de la data aderării României la UE, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, potrivit paragrafului 23 din Cazul INZO(C-110/94) se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

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

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

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

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la servicii, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa Decizia de impunere nr. F - .X./12.08.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F - .X./12.08.2015 pentru suma totală de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală competente, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie și totodată să aibă

în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin. (3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b), pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F - .X./12.08.2015 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr. F - .X./12.08.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F - .X./12.08.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală competente, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.