



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestații**

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 24./2017
privind soluționarea contestației depusă de
SC XXX SRL
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC xxx/2016

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. xxx din 2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC xxx/2016, asupra contestației formulata de **SC XXX SRL** cu sediul social în localitatea, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Teta sub nr., avand CIF RO

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MC yyy/2016 emisă de Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC zzz/2016 și are ca obiect suma totală de **2.006.482 lei reprezentand TVA colectata** stabilita suplimentar.

SC XXX SRL, figurează la poziția nr. ... din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv **20.07.2016**, conform datei înscrisă în confirmarea de primire nr. AR09620421955/20.07.2016, contestatia fiind inregistrata la DGAMC sub nr. 66595/**01.09.2016**, conform ștampilei Registraturii acestei Direcții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de SC XXX SRL.

I. Prin contestatia formulata societatea XXX SRL solicită anularea partiala a Deciziei de impunere nr. F-MC yyy/2016 emisă de Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC zzz/2016, **formuland, în esenta, urmatoarele motive:**

PE FONDUL CAUZEI

I.1) Referitor la stabilirea de TVA colectata suplimentar in suma de 1.992.735 lei pentru operatiunile derulate cu ALPHA.

În contestatia depusa, S.C. XXX SRL a reluat motivele de fapt si de drept formulate si în punctul sau de vedere referitor la constatarile Raportului de inspectie fiscala, sustinand ca echipa de inspectie fiscala a încadrat eronat contractul nr.15-0-0345/07.07.2015 încheiat de Societate (n.a-XXX SRL) cu Clientul (n.a-ALPHA).

Prin contractul nr. nr.15-0-0345/07.07.2015, Societatea (n.a-XXX SRL) s-a angajat sa fabrice, sa transporte si sa monteze un cazan de biomasa nr.01 pentru instalatia 6.8Mw situata in Gama, mai exact în cadrul Centralei electrice de cogenerare din biomasa lemnoasa pentru furnizarea de energie termica si electrica în orasul Gama, clientul final al proiectului fiind Beta SRL. În baza contractului, valoarea cazanului a fost stabilita la 2.744.086,69 euro iar valoarea transportului si a montajului la valoarea de 440.913,31 euro.

Contestatoarea, invoca mai multe prevederi contractuale:

- cele ale art.3 conform caruia obiectul contractului il reprezinta indeplinirea tuturor activitatilor necesare pentru realizarea, furnizarea, transportul si instalarea cazanului de biomasa, inclusiv testul de presiune la locatia cladirii, mijloace de ridicare, macarale si schele,
- redactarea tuturor documentelor justificative dispuse la art.16 din contract,
- art.5 conform caruia se prevede ca acest contract considera „la cheie” in ceea ce priveste fabricarea si instalarea acestui cazan de masa,
- iar la clauza 4 din contract este precizat ca toate lucrarile civile, inclusiv, componentele de fixare a cazanului de biomasa in locatia destinata in cadrul Centralei sunt excluse din obiectul furnizarii.

Contestatoarea sustine ca din contract reiese că obiectul livrării îl constituie livrarea unui echipament cu instalare, ceea ce înseamnă că pentru determinarea faptului generator si a exigibilitatii TVA se aplica prevederile legale relevante pentru livrarea de bunuri, ca fiind unica

judicioasa în considerarea clauzelor 3, 4, și 5 din contract respectiv, a obiectului livrării și excluderilor aferente.

Contestatoarea susține faptul că în conformitate cu caracteristicile tehnice ale acestui contract se indică fabricarea unui echipament, a cărui instalare va fi realizată de Societate (*n.a-XXX SRL*), acesta putând fi montat în locația indicată de client dar și într-o altă locație similară. Asadar, potrivit acestor elemente specifice acestui contract, rezultă că nu avem de-a face cu realizarea unor utilaje fixate definitiv în bunuri imobile (*asa-numitele imobile prin destinație*) care nu pot fi detasate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși (definiția se regăsește în contextul scutirii de TVA pentru închirierea de bunuri imobile la pct.54 din Normele Codului Fiscal). Contestatoarea consideră că, prin urmare nu este vorba de prestări de servicii, și nicidecum *constructii-montaj* cum eronat le-a încadrat echipa de inspecție fiscală.

Contestatoarea menționează faptul că sintagma „livrare de bunuri cu instalare” se regăsește în Codul Fiscal în contextul stabilirii locului livrării de bunuri invocând art.132 alin.(1) lit.b) din Codul Fiscal în vigoare până la 31.12.2015, art.275 alin.(1) lit.b) din Codul Fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016, fără a fi furnizată o definiție a acestor livrări.

În sensul interpretării acestei noțiuni contestatoarea invocă anumite cazuri judecate la Curtea Europeană de Justiție (*presc.-CJUE*), după cum urmează:

1. Cazul C-111/05 *Aktiebolaget*, conform căruia *CJUE* precizează că în cadrul unui contract la cheie care implică atât livrări de bunuri cât și prestări de servicii, aceste servicii au drept scop doar instalarea bunurilor spre a fi ulterior transferate către beneficiar, fără a fi efectuate modificări sau adaptări ale bunurilor livrate potrivit unor cerințe specifice ale beneficiarului, se va considera că operațiunea principală este livrarea de bunuri, aplicându-se regimul de TVA al acestei operațiuni, contestatoarea menționând faptul că considerente similare se regăsesc la pct.23, alin.(1) din Normele Codului Fiscal.

Raportat la această cauză *CJUE* contestatoarea menționează faptul că ea a produs cazanul de biomasă conform specificațiilor tehnice agreeate în prealabil cu Clientul sau (*n.a-ALPHA*) iar, ulterior fabricării, *XXX (n.a-XXX SRL)* realizează montajul cazanului de biomasă, nefiind necesare alterări ale caracteristicilor acestui echipament în vederea funcționării, cu reiterarea de către contestatoare a faptului că la art.4 din contract se precizează clar că Societatea (*n.a-XXX SRL*) nu va realiza lucrările civile de ancorare a cazanului, printre excluderile specific prevăzute în cadrul acestei clauze contractuale, mai mult valoarea cazanului de biomasă este semnificativ mai mare decât valoarea montajului.

2. Cazul C-349/96 *Card Protection Plan*, precizat la pct.23 alin.(1) lit.b) din Normele Codului Fiscal, cu privire la pct.29 și pct.31 din dispozitivul acestuia.

Sunt aduse mai multe argumente de ordin general, precum:

- Clientul sau nu a urmarit sa achizitioneze doar cazanul de biomasa sau doar serviciul de instalare, cel din urma fiind indisolubil legat si neavand o existenta de sine statatoare fata de livrarea cazanului.

- Lucrarile civile pentru ancorarea cazanului, lucrari care pot reprezenta constructii-montaj fac parte din excluderile contractului precizate la art.4.

- Faptul ca pe facturile emise de contestatoare se precizeaza „lucrari” si nu „echipament” evidentiaza o apreciere precara a contractului din partea echipei de inspectie fiscala.

- Echipa de inspectie fiscala a considerat ca are de-a face cu lucrari, astfel că facturile emise de XXX (*n.a-XXX SRL*) au avut fapt generator de TVA la data emiterii rapoartelor de activitate privind lucrarile realizate pentru fabricarea cazanului, în sensul art.134¹ alin.(7) din Codul Fiscal în vigoare pana la 31.12.2015, contestatoarea considerand că acest lucru este profund eronat dat fiind obiectul contractului si respectiv faptul că aceste lucrari au concurat la realizarea cazanului de biomasa, în speta fiind incidenta o operatiune singulara in cadrul careia livrarea de bunuri reprezinta operatiunea principala iar prestarea de servicii de transport si instalare sunt accesorii, nereprezentand un scop în sine pentru Client (*n.a-ALPHA*).

Contestatoarea sustine ca facturile emise anterior transportului si montarii cazanului de biomasa în cadrul Centralei reprezinta facturi de avansuri, pentru care a intervenit exigibilitatea TVA la momentul emiterii acestora în conformitate cu prevederile art.282 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, si totusi nefiind în situatia în care să fi intervenit faptul generator întrucat cazanul de biomasa (obiectul contractului) nu a fost livrat Clientului (*n.a-ALPHA*), în acest sens fiind eronată aprecierea echipei de inspectie fiscala potrivit careia dacă facturile precizează că este vorba de „lucrari conform WIP” atunci acestea nu reprezinta facturi de avansuri.

Petenta sustine că echipa de inspectie fiscala trebuia să aprecieze regimul de TVA în baza contractului, facturile documentele justificative de consemnare a operatiunilor si care pot stabili exigibilitatea de TVA atunci cand sunt emise înaintea faptului generator, iar conform art.155 din Codul Fiscal în vigoare până la 31.12.2015 si a pct.74 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal factura se emite înainte de data livrării, pe factura se mentioneaza doar data emiterii facturii, prevederile legale neindicand obligatia de a se preciza că este emisa în avans aceasta rezultand din caracteristicile de emitere astfel că stabilirea regimului de TVA trebuia realizata în baza contractului, si nu a facturii, atata vreme cat aceasta este corect întocmită.

Contestatoare critică încadrarea operatiunii drept prestare de servicii al carei fapt generator a fost stabilit de echipa de inspectie fiscala că a intervenit conform art.134¹ alin. (7) din Codul Fiscal în vigoare până la 31.12.2015, respectiv art.281 alin. (7) din Codul Fiscal în vigoare începand

de la 01.01.2016, deoarece Societatea (*n.a-XXX SRL*) s-a angajat să realizeze livrarea unui cazan de biomasa cu instalare, a exclus realizarea de constructii-montaj, iar rapoartele de activitate reprezinta documente care atestă stadiul de fabricare al obiectului contractului.

În schimb contestatoarea consideră că pentru aceasta livrare ar fi putut fi incidente prevederile art.281 alin.(1), în măsura în care livrarea s-ar fi efectuat, însă întrucât Societatea (*n.a-XXX SRL*) a fost notificată de Client (*n.a-ALPHA*) că nu se va mai onora Contractul, rezulta că pentru cele 4 facturi anterior emise a intervenit exigibilitatea TVA la data emiterii lor, potrivit art.134² alin. (2) lit.a) din Codul Fiscal în vigoare până la 31.12.2015.

Contestatoarea consideră că se afla în situația în care livrarea contractată de Client (*n.a-ALPHA*) nu va mai avea loc în totalitate caz în care trebuie aplicate prevederile legale care dau dreptul Societății (*n.a-XXX SRL*) de a recupera TVA anterior achitată în baza art.282 alin.(9) din Codul Fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016 conform căruia taxa este exigibilă la data la care intervine oricare dintre evenimentele prevăzute la art.287 din Codul Fiscal, cu privire la ajustarea bazei de impozitare. Pe perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de către *XXX (n.a-XXX SRL)* și data stornării lor, TVA aferentă s-a aflat la bugetul de stat, conform prevederilor legale.

În continuare contestatoarea expune motivele pentru care consideră eronată concluzia echipei de inspectie fiscala cu privire la neaplicarea prevederilor art.287 din Codul Fiscal, după cum urmează:

Societatea petentă menționează că nu datorează TVA pentru operațiunile inițiate în baza contractului cu clientul din timp ce livrarea cazanului de biomasa nu a mai avut și nici nu va mai avea loc.

În ipoteza că ar fi avut loc o livrare parțială a echipamentului (fără serviciul de transport și instalare), pentru această operațiune a fost colectată TVA și plătită la bugetul de stat.

Ulterior fabricării cazanului și a emiterii facturilor, Societatea petentă a primit notificare conform căreia rezultă că nu se va mai onora contractul iar livrarea nu va mai avea loc, nici macar parțial.

Contestatoarea consideră că o astfel de notificare reprezintă acordul părților care provoacă desființarea în tot a contractului de livrare a cazanului, motiv pentru care cazanul rămâne în posesia societății, iar facturile emise anterior sunt stornate, cu respectarea prevederilor art.287 coroborat cu art.330 alin.(2) din Codul Fiscal.

Societatea petentă consideră că organele fiscale au reținut o situație de fapt care nu are un corespondent în realitate, și anume că societatea nu a prezentat documente privind desființarea totală sau parțială a contractului.

Societatea petentă a furnizat inspectiei fiscale spre revizuire notificările nr.16/005/29.01.2016 și nr.16/009/29.02.2016 din care rezultă desființarea totală a Contractului la inițiativa Clientului.

Astfel, prin adresa nr. 16/005/29.01.2016 clientul a notificat initial societatea petentă cu privire la dificultățile intervenite în executarea contractului și, ulterior, prin adresa nr. 16/009/29.02.2016 a confirmat imposibilitatea executării contractului, din rațiuni obiective, constând în pierderea finanțării proiectului.

Petenta precizează faptul că contractul în cauză este unul cu executare *uno actu* ce are ca obiect vânzarea unui bun viitor (operațiune reglementată expres de art.1658 alin. (5) din Codul Civil, astfel încât, rezilierea menționată în contract la art.14 produce efecte retroactive, specifice desființării contractului, părțile fiind repuse în situația anterioară încheierii contractului.

Petenta susține că, desființarea contractului poate opera prin simplul acord de voință al părților, ceea ce reprezintă o situație incomparabilă cu un litigiu.

Societatea petentă afirmă că, bunurile nu au fost livrate, fapt constatat și recunoscut expres de inspectia fiscală la pag.14 din RIF, astfel că, este nefondată măsura echipei de inspectie fiscală de a repune TVA colectată pentru o operațiune de livrare care nu a mai avut loc și care nici nu va avea loc în viitor.

Rezilierea prevăzută de art.14 nu este condiționată de recunoașterea produselor/serviciilor furnizate până la data rezilierii în condițiile în care cazanul nu a fost livrat și nici nu îl va mai onora, petenta reiterând faptul că rapoartele de activitate atestă fabricarea cazanului dar că nu a putut avea loc livrarea cazanului.

Petenta invocă art.7 alin.(2) și (3) și art.118 alin.(5) din Codul Procedura Fiscală susținând că organele de inspecție fiscală a fi trebuit să examineze în mod obiectiv starea de fapt și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare incidente în cauză, inclusiv voința părților.

În concluzie, petenta face mențiunea că urmare notificării asupra faptului că contractul nu va mai fi onorat trebuiau stornate toate cele 4 facturi dat fiind că acestea nu mai pot fi considerate avansuri încasate pentru o operațiune viitoare determinabilă, pentru care să se datoreze TVA.

II.2) Referitor la neadmiterea deducerii TVA în suma de 13.747 lei pentru TVA aferentă achizițiilor efectuate de la contribuabili inactivi.

Contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat, netemeinic și nelegal la stabilirea în sarcina sa a obligației de plată a sumei de 13.747 lei câtă vreme condițiile de fond și de formă (art.145 și 146) prevăzute de Codul Fiscal armonizate cu prevederile Directivei 112/2006/CE pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA au fost îndeplinite, dovadă fiind documentele furnizate de aceasta spre revizuire organelor de inspecție fiscală. Contestatoarea consideră că avea drept de deducere a TVA aferentă facturilor emise de persoane juridice

dizolvate sau inactive si care aveau anulatã înregistrarea în scopuri de TVA la data emiterii acestor facturi avand in vedere cã achizițiile erau destinate activitatii economice.

Contestatoarea considerã relevante in speta de fata anumite cazuri judecate de CJUE, precum:

- Cazul C-324/11 Gabor Toth referitor la dreptul de deducere a TVA achitatã cãtre o persoanã impozabilã a cãrei autorizatie de functionare a fost anulatã.
- Cazul C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski referitor la dreptul de deducere a TVA achitatã catre persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA.

Contestatoarea solicitã admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere si a RIF în ceea ce priveste stabilirea în mod eronat, nelegal si netemeinic a TVA colectatã suplimentar in sumã de 2.006.482 lei.

II. Urmare a inspectiei fiscale efectuatã de organele de inspectie fiscalã din cadrul D.G.A.M.C. la S.C. XXX SRL a fost întocmitã Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MC yyy/2016 emisã de Direcția Generalã de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspectie fiscalã nr. F-MC zzz/2016.

Perioada verificatã a cuprins intervalul 01.02.2010 – 31.01.2016 iar inspectia fiscalã s-a desfășurat în perioada cuprinsa intre data de 11.04.2016 si data de 17.06.2016.

II.1) Referitor la stabilirea de TVA colectata suplimentar in suma de 1.992.735 lei pentru operatiunile derulate cu ALPHA.

Inspectia fiscalã a constatat faptul cã între SC ALPHA în calitate de client si SC XXX SRL în calitate de contractant, s-a încheiat contractul nr.15-0-0345/07.07.2015, avand ca obiect "comanda pentru fabricarea, transportul, si montajul cazanului de biomasa nr.01 pentru instalatia 6.8 Mwe situatã în Gama. Referintã proiect 13-E-008 Greenpav – Centrala electricã de cogenerare din biomasa lemnoasã pentru furnizarea de energie termicã si electricã în orasul Gama, judetul Teta. Client final: S.C. Beta S.R.L., contract de finantare 44RES-19.07.2013".

Echipa de inspectie fiscalã din analiza anumitor clauze contractuale respectiv ale art.3, art.5, art.22 si art.28 trage concluzia faptului cã instalatia (cazanul de biomasa) efectuatã de contestatoare reprezintã o lucrare unicat de constructie, transport si montaj executatã pe baza proiectului, documentatiei si specificatiilor tehnice puse la dispozitie de catre ALPHA.

Inspectia fiscalã consemneazã faptul cã în baza contractului nr.15-0-0345/07.07.2015 si a situatiilor de lucrari (rapoarte de activitate) semnate si

stampilate de ambele părți, au fost emise 4 facturi în valoare totală de 12.912.708 lei din care TVA colectată în sumă de 2.499.234 lei.

Din cele 4 facturi, prima factură în valoare totală de 2.616.912 lei, din care 506.499,08 lei TVA, reprezintă avans în cotă de 15% conform art. 7 din contract, iar celelalte trei în sumă totală de 10.295.796 lei, din care 1.992.735 lei TVA, reprezintă contravaloarea unor lucrări pentru care s-au întocmit rapoarte de activitate în lunile august-octombrie 2015, prin care s-au executat, fără montaj, părțile componente ale cazanului de biomasă (componente sistem radiant, componente sistem convecție, grătar de ardere, preîncalzitor aer, structuri metalice de susținere, etc.), acestea aflându-se depozitate la punctele de lucru ale contestatoarei din mun. Campina și comuna Florești, ambele localități din județul Teta.

Din contravaloarea facturilor emise de contestatoare a fost achitată de către clientul ALPHA suma de 2.110.412,87 lei reprezentând valoarea fără TVA a facturii de avans iar ulterior în luna ianuarie 2016, contestatoarea a emis alte 3 facturi în sumă totală de (-) 10.295.796 lei, din care (-) 1.992.735 lei TVA prin care au fost stornate facturile emise inițial, mai puțin factura de avans.

Inspectia fiscală a constatat că ajustarea bazei de impozitare a TVA efectuată de către contestatoare s-a efectuat contrar prevederilor contractuale ale articolelor 6, 7, 11, 14 și 28 fără să intervină niciunul din evenimentele prevăzute de art.138 din Legea nr.571/2003, respectiv art.287 din Legea nr.227/2015 care ar fi permis reducerea bazei de impozitare.

Referitor la motivele pentru care contestatoarea a stornat facturile emise către ALPHA, organele de inspectie fiscală au solicitat explicații scrise reprezentanților contestatoarei care au furnizat explicații în sensul că au primit notificarea nr.16/005/29.01.2016 privind sistarea lucrării și au considerat că operațiunea taxabilă nu s-a mai realizat și nici nu mai urma să se realizeze, astfel încât, au procedat la ajustarea TVA în condițiile art.138 din Codul fiscal, operațiune efectuată prin înregistrările la luna decembrie 2015.

Inspectia fiscală a considerat că prin explicațiile scrise date petenta nu a adus argumente legale care să modifice constatările sale.

Corespunzător facturilor de stornare, organele fiscale au constatat că societatea petentă și-a redus baza de impozitare, pentru lucrările executate și facturate de către petenta XXX SRL către ALPHA, în sumă totală de 10.295.796 lei, din care TVA de 1.992.735 lei, pentru operațiuni la care a intervenit deja faptul generator și exigibilitatea taxei, conform prevederilor art.134¹ alin. (7) și art.134² alin.(1) din Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2015, respectiv art.281 alin.(7) și art.282 alin.(1) din Codul fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016 .

În considerarea faptului că lucrările 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

functie de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”, conform art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2015.

Retinand că factura de avans achitată nu a fost stornată până la data inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscală au concluzionat că operatiunile se derulează în continuare între cele două părți contractante.

Întrucat în notificările transmise petentei de către clientul SC ALPHA nu se face referire expresă la desfiintarea sau încetarea contractului, nu au fost prezentate documente si argumente din care să rezulte că ar exista un acord scris între părți sau că urmare a unei hotărari judecătoresti definitive si irevocabile pentru desfiintarea totală sau parțială a contractului, nu există refuzuri totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, organele fiscale au considerat că nu sunt aplicabile prevederile legale privind ajustarea bazei de impozitare, prevăzută la art,138 Cod fiscal.

De asemenea inspectia fiscală consideră că potrivit pct.53 din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare consolidate, contestatoarea nu a fost îndreptatită legal să ajusteze baza impozabilă.

Astfel, inspectia fiscală potrivit prevederilor art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 si art.286, alin.(1) din Legea nr.227/2015 a procedat la majorarea bazei impozabile a TVA cu contravaloarea facturilor stornate în mod nejustificat de contestatoare în valoare de 8.303.061 lei si respectiv TVA colectată aferentă acestora în sumă de 1.992.735 lei.

II.2) Referitor la neadmiterea deducerii TVA in suma de 13.747 lei pentru TVA aferenta achizitiilor efectuate de la contribuabili inactivi.

Echipele de inspectie au procedat la accesarea registrului contribuabililor inactivi si au verificat starea fiscală a mai multor furnizori în cauză,conform anexei nr.6 a Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC zzz/2016, la data la care contestatoarea XXX SRL a declarat derularea de operatiuni comerciale cu acestia iar din interogarea acestui registru a rezultat că la data efectuării tranzactiilor firmele anterior amintite erau declarate inative prin Ordin al presedintelui ANAF.

În temeiul art.11 alin.(1) si alin.(1¹) din Codul fiscal, organele fiscale au stabilit că SC XXX SRL nu are dreptul de deducere a TVA în umă de 13.747 lei.

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

III.1 PE FOND

Organele de inspectie fiscala, prin efectuarea unei inspectii fiscale pentru perioada: 01.02.2010 - 31.01.2016 au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adaugată în sumă de 2.006.482 lei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

III.1.1) Referitor la stabilirea de TVA colectata suplimentar in suma de 1.992.735 lei pentru operatiunile derulate cu ALPHA.

Cauza supusă solutionarii este dacă în mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentară pentru operatiunile derulate cu ALPHA, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei si raportat la temeiurile de drept invocate de organele de inspectie fiscala si de contestatoare, nu se poate stabili cu certitudine situația de fapt supusă soluționarii.

În fapt, în data de 07.07.2015 a fost încheiat contractul nr.15-O-0345 între SC ALPHA în calitate de Client si petenta SC XXX SRL în calitate de Contractant avand ca obiect "comanda pentru fabricarea, transportul si montajul cazanului de biomasa nr.01 pentru instalatia 6.8 Mwe situată în Gama, Romania Referinta proiect 13-E-008 Greenpav - CENTRALA ELECTRICĂ DE COGENERARE DIN BIOMASĂ LEMNOASĂ PENTRU FURNIZAREA DE ENERGIE TERMICĂ SI ELECTRICĂ ÎN ORASUL Gama, JUDETUL Teta".

La contractul nr.15-O-0345/07.07.2015 a fost încheiat si anexat în data de 10.07.2015 un Act aditional prin care prevăzut începerea lucrărilor în data de 03.07.2015 si finalizarea lor la data de 15.01.2016.

Din documentele aflate la dosarul contestatiei rezultă că SC Beta SRL a încheiat la randul său Contractul de Finantare nr. 44RES/19.07.2013 – cod SMIS 20094.

Din enuntul de început al contractului, rezultă că obiectul acestui contract este destinat utilizării si functionării sale în Centrala Electrica de Cogenerare din Biomasa Lemnoasa pentru furnizarea de energie termica si electrica in orasul Gama, judetul Teta iar în contract este indicat clientul final în persoana juridică a SC Beta SRL.

Din clauzele înscrise în contractul nr.15-O-0345/07.07.2015, rezultă următoarele aspecte:

Conform articolului 3 - OBIECTUL CONTRACTULUI, îl constituie realizarea, furnizarea, transportul si instalarea cazanului de biomasa pentru instalatia 6.8 Mwe situată în Gama, judetul Teta, Romania, iar transportul si instalarea/montajul lucrării fabricate, inclusiv testul de presiune la locatia clădirii este inclus în obiectul furnizării.

Prin art.4 - EXCLUDERI se prevede în mod expres, **excluderi ale tuturilor lucrărilor civile**, cu două excepții și anume: preîncălzitorul și structura frontală a cazanului.

În articolul 5 - FORMA DE ALOCARE A SERVICIILOR, se arată că acest contract nr.15-O-0345 este prevăzut „**la cheie**” incluzând tot ceea ce este necesar pentru construcția, transportul și instalarea cazanului, chiar și elementele auxiliare și complementare. În baza aceluiași articol contractual, petenta SC XXX SRL în calitate de Contractant în vederea respectării datei de livrare se obligă că va începe **fabricarea cazanului prin procurarea materialelor pe baza documentației tehnice ce va fi furnizată de către clientul SC ALPHA.**

În scopul furnizării contractului destinat drept la „*la cheie*”, clientul SC ALPHA, în baza articolului 6 – PRETUL CONTRACTULUI, se obliga să plătească suma totală de 3.185.000,00 eur, la care, după caz, se va adăuga TVA.

Articolul 7 – PLĂȚI, stipulează contractual, că plata se va efectua în decurs de 5 zile în cotă de 15% din pretul contractului, iar diferența de pret în cotă de 85% va fi achitată conform unui **WIP lunar**, stabilit contractual a fi un Raport de activitate în progres, însoțită de factura aprobată, plata fiind efectuată prin transfer bancar. Totodată contractual, același articol 7, prevede în mod expres următoarele: **“După finalizarea activităților, trecerea testelor finale de presiune și caldură se va semna un raport de testare și cazanul va fi livrat.”**.

Din actele existente la dosarul cauzei, reiese că în perioada derulării contractului nr.15-O-0345, petenta SC XXX SRL în calitate de Contractant a emis în data de 16.12.2015 o primă factură fiscală de avans nr.115123287 iar în datele de 02.11.2015, 10.12.2015 și respectiv 16.12.2015, a emis alte trei facturi fiscale nr.115112834, nr.115123204 și nr.115123288 pe care figurează ca fiind înscrisă mențiunea: **„C/val lucrări cazan Gama conform WIP August 2015 (...)”, “(...) Septembrie 2015 (...)” și “(...) Octombrie 2015 (...)”, facturi** ce au fost emise în sensul dispozițiilor contractuale ale art.7 - PLĂȚI din contractul nr.15-O-0345, fiind însoțite de câte un **WIP lunar** reprezentând **Raport lunar de activitate în progres**, aferente perioadei august-octombrie 2015 .

Organele de inspecție fiscală în cadrul Raportului de inspecție fiscală au considerat ca **WIP lunar** reprezentând **Raport lunar de activitate în progres**, aferente perioadei august-octombrie 2015, semnate și stampilate de ambele părți, sunt situații de lucrări și/sau rapoarte de activitate, drept pentru care au constatat că pentru aceste lucrări a intervenit deja faptul generator și exigibilitatea taxei, conform prevederilor art.134¹ alin. (7) și art.134² alin.(1) din Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2015, respectiv art.281 alin.(7) și art.282 alin.(1) din Codul fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016 .Ulterior, la data de 29.01.2016 SC XXX SRL în calitate de Contractant a emis trei facturi fiscale de storno prin care a stornat cele trei facturi fiscale emise anterior cu nr.115112834, nr.115123204 și

nr.115123288, considerand atat anterior prin justificările aduse în timpul inspectiei fiscale cat si ulterior în cadrul contestatiei, că sunt aplicabile prevederile art.138 lit.a) Cod fiscal în vigoare până la 31.12.2015 si ale art.287 lit.a) Cod fiscal în vigoare începand cu 01.01.2016.

În scopul justificării operatiunilor de stornare, SC XXX SRL în timpul inspectiei fiscale a prezentat notificările nr.16/005/29.01.2016 si nr. 16/009/29.02.2016 din care conform sustinerilor acesteia ar fi rezultat desfiintarea totală a Contractului la initiativa Clientului SC ALPHA, acestea nefiind considerate de inspectia fiscala ca o dovada a rezilierii contractului în aceste conditii constatand că nu sunt aplicabile prevederile legale privind ajustarea bazei de impozitare, prevăzută la art.138 lit.a) Cod fiscal în vigoare până la 31.12.2015 respectiv la art.287 lit.a) Cod fiscal în vigoare începand cu 01.01.2016.

În contestatie, însă societatea sustine că, în fapt, contractul în cauză este unul cu executare *uno actu* si are ca obiect vanzarea unui bun viitor, operatiune reglementată de art.1658 alin.(5) din Codul Civil.

Din constatările inspectiei fiscale înscrise la pagina 14 din Raportul inspectiei fiscale nr.F-MC zzz/2016 rezultă faptul în perioada august-octombrie 2015 au fost **executate, fără montaj, doar anumite părți componente ale cazanului de biomasă care se află depozitate la două puncte de lucru ale petentei.**

Petenta în contestatie consideră că relevantă în prezenta cauză este jurisprudenta Curtii Europene de Justitie a *Cauzei C-111/05 Aktiebolaget* precum si cea din *Cauza C-349/96 Card Protection Plan*.

În drept, sunt aplicabile dispozitiile art.128 alin.(1) coroborat cu art. 134¹ alin.(1) si alin.(6) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 - în vigoare până la 31.12.2015, care mentionează că:

“ Art. 128 *Livrarea de bunuri*

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

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

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

(...) (6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. (...).”

În scopul stabilirii tratamentului fiscal al aplicabilității prevederilor art.128 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 - în vigoare până la 31.12.2015, asupra cazului supus solutionării, organul de solutionare consideră că organele de inspectie ar fi trebuit sa procedeze la o atentă

analiză a operațiunilor comerciale ce s-au derulat în realitate în baza contractului nr.15-O-0345, și ar fi trebuit să stabilească în mod concret dacă acest contract ca având în vedere o operațiune unică din punctul de vedere al TVA-ului este livrarea unui singur bun corporal (cazan de biomasa) sau prestarea unor servicii, analiză ce trebuia să fie întemeiată pe rationamentul indus de aplicarea art.129 alin.(1) Cod fiscal, care prevede: că “Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128. (...)”, organele fiscale fiind astfel obligate la o analiză succesivă, mai întâi, în stabilirea faptului dacă operațiunea constituie livrare de bunuri, iar apoi în caz contrar, aceasta putea să fie considerată prestare de servicii.

Având în vedere că de la data aderării României la Uniunea Europeană, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, se reține că pentru a determina din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată dacă o operațiune care cuprinde mai multe elemente ar trebui privită ca o operațiune unică sau fiecare dintre componentele sale constituie operațiuni distincte, în cauză este relevantă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (pres.-CJUE).

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – componenta aquis-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE, trebuie să țină cont de interpretarea dată de CJUE, având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă, de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările Curții de Justiție a Uniunii Europene, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel din speta de față, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauze similare celor identificate pe parcursul verificărilor efectuate.

Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile ca atare și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal sau în norme.

În sensul celor anterior menționate, pentru a se constata că o operațiune constituie livrare de bunuri sau prestare de servicii **este nevoie să se ia în considerare toate circumstanțele în care aceasta se desfășoară, astfel încât să se identifice elementele caracteristice ale acesteia și să se analizeze operațiunea în cauză în mod concret, în scopul de a identifica elementele predominante ale acesteia, distingându-le de cele care au un caracter minor și accesoriu** (*Cauza C-41/04 Levob Verzekeringen*).

De asemenea, trebuie să se ia în considerare și faptul că, de multe ori, părțile realizează operațiuni extrem de complexe, cu aspecte ce trimit atât către livrarea de bunuri, cât și către prestarea de servicii.

Această prezență a unor profiluri de diferite naturi în interiorul unui singur fapt relevant din punct de vedere fiscal poate semnifica atât că a fost realizată o pluralitate de operațiuni distincte (deși posibil legate între ele), cât și că, **în realitate, există o operațiune unică**, care, fiind constituită în același timp din elemente cu o natură diferită, este mixtă și **face necesară o calificare a acesteia în livrare de bunuri sau prestare de servicii în scopul aplicării taxei pe valoarea adăugată** (*Cauza C-395/11 BLV Wohn- und Gewerbebau*).

Potrivit aceleiași jurisprudențe CJUE (*Cauza C-41/04 Levob Verzekeringen* și *Cauza C-111/05 Aktiebolaget*), atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă, cu scopul de a determina, pe de o parte, **dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe prestații distincte sau a unei prestații unice** și, pe de altă parte, dacă, în acest din urmă caz, această **prestație unică trebuie să fie calificată ca fiind livrare de bunuri sau prestare de servicii**.

Astfel, **pentru speta în cauză, ar fi trebuit să se determine dacă**, în ceea ce privește TVA-ul, **operațiunea economică derulată de petentă în împrejurările din realitate, având în vedere și condițiile contractuale, trebuie să fie considerată compusă din două operațiuni impozabile distincte sau o operațiune complexă unică alcătuită din mai multe elemente**.

CJUE a precizat că o **prestație trebuie să fie considerată unică în special atunci când unul sau mai multe elemente ale acesteia constituie prestație principală**, în timp ce altele sunt **prestații accesorii** cărora li se aplică regimul fiscal al prestației principale; **prin prestație accesorie trebuie să se înțeleagă o prestație care nu constituie pentru client un scop în sine**, ci numai mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului” (*Cauza C-349/96 Card Protection Plan*)

În această privință, CJUE a considerat că suntem în prezența unei operațiuni unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de către o persoană impozabilă, așa cum este cazul petentei, clientului său SC ALPHA sunt atât de strans legate între ele, încât formează din punct de vedere obiectiv, o singură operațiune economică indisolubilă.

În sensul celor anterior menționate și raportat la cazul de față, realizarea, furnizarea, transportul și instalarea cazanului de biomasa, conform obiectului contractual definit în articolul 3 din contractul nr.15-O-0345/07.07.2015, trebuia să fie considerată de către organele de inspecție fiscală ca o operațiune unică din punctul de vedere al TVA-ului.

Pentru a determina dacă o operațiune complexă unică, precum realizarea, furnizarea, transportul și instalarea cazanului de biomasa, trebuie considerată livrare de bunuri sau prestare de servicii, era necesar ca să se identifice elementele predominante ale acesteia.

În ipoteza unei **operațiuni complexe unice, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru client un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului** (*a se vedea în acest sens Cauza C-111/05 Aktiebolaget, hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229*).

Așadar, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate ca o operațiune unică dacă nu sunt independente (*Cauza C-425/06 Part Service și Cauza C-276/09 Everything Everywhere Ltd*).

Chiar dacă în cauzele menționate mai sus, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat cu privire la alte tipuri de operațiuni, principiul indivizibilității prestației economice se aplică inclusiv în cazul operațiunilor în discuție, astfel că livrările de instalații și echipamente efectuate în cadrul proiectului în cauză nu trebuie analizate separat.

Conform punctului 29 din decizia de trimitere a *Cauzei C-111/05 Aktiebolaget*, rezultă că, dacă **instalarea echipamentului (cazan de biomasa) necesita aplicarea unor proceduri tehnice complexe, impunea utilizarea unui echipament specializat, necesita un know-how specific** se putea stabili dacă instalarea era indisociabilă de livrarea bunului în operațiune, dar în egală măsură era indispensabilă pentru utilizarea și exploatarea ulterioară a bunului respectiv, rezultând astfel că instalarea acestui echipament nu constituie un simplu element accesoriu al livrării.

În cazul de față, organul de soluționare reține ca **instalarea cazanului de biomasa** în cauză **nu constituia pentru clientul SC ALPHA un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului XXX SRL**, și anume realizarea unui bun corporal (cazan de biomasa), care urma a fi fabricat în ateliere proprii de către Contractantul SC XXX SRL și care ulterior trebuia instalat în locația clădirii Centralei Electrice de Cogenerare din Biomasa Lemnoasa pentru furnizarea de energie termică și electrică în orașul Gama, județul Teta, rezultând astfel, că instalarea cazanului de biomasa apare nu numai ca fiind indisociabilă de livrarea bunului într-o operațiune de o asemenea anvergură, dar în egală măsură indispensabilă pentru utilizarea și exploatarea ulterioară a cazanului

de biomasa, iar instalarea acestui cazan de biomasa nu constituie un simplu element accesoriu al livrării.

Totodata, **instalarea cazanului de biomasa** în cauză necesită mai întâi de toate **aplicarea unor proceduri tehnice complexe**, astfel conform art.5 din contract trebuiau analizate si utilizate desene si specificatii tehnice, trebuia stabilita cartea tehnica iar fabricarea cazanului de biomasa începea prin procurarea materialelor pe baza unei documentatii iar conform art.16 din contract, se impunea utilizarea unor echipamente si personal specializat, asa cum era în cazul **sudurii**.

Potrivit jurisprudenței CJUE, din cuprinsul dispozițiilor Curții referitoare la Cauza C-111/05 *Aktiebolaget*, rezultă că noțiunea de livrare a unui bun nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun.

Ori, în cauza de față supusă solutionării, organul de solutionare retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat clauzele art.3 coroborat cu cele ale art.7 contractului nr. 15-O-0345/07.07.2015 avand anumite conditii, precum cea a art.3 asupra faptului că instalarea/montajul lucrării fabricate, inclusiv testul de presiune, sunt incluse în obiectul funizării si cea a art.7 conform căruia **“După finalizarea activităților, trecerea testelor finale de presiune si caldură se va semna un raport de testare si cazanul va fi livrat.”**

Deci, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit să facă o analiză a faptului dacă **numai după îndeplinirea acestor conditii contractuale**, anterior mentionate, **cazanul de biomasa poate fi destinat transferului către clientul SC ALPHA, care ar fi putut astfel să poată dispune de acest cazan de biomasa în calitate de proprietar**, în conditiile în care părțile componente executate de SC XXX SRL în calitate de Contractant se aflau depozitate la doua puncte de lucru ale contestatoarei XXX SRL, rezultand că, în fapt, aceste componente n-au fost niciodată transferate clientului SC ALPHA.

În scopul calificării operatiunii (*Cauza CJUE C-111/05 Aktiebolaget*), asa cum susține în observațiile mentionate, se pune problema dacă **raportul dintre prețul bunului și cel al serviciilor este un element obiectiv care constituie un indiciu de care să se poată ține cont în scopul calificării operatiunii fie ca livrare de bun fie ca prestare de serviciu**, în conditiile în care pretul bunului reprezintă o parte preponderentă din costul total al operatiunii si serviciul furnizat se limitează la montaj (instalare) fără a modifica natura sau destinatia bunului ar fi elementul pe baza căruia se poate considera ca operatiunea complexă unică se califică drept livrare de bunuri, nefiind mai puțin adevărat că, astfel cum susține **Comisia Comunităților Europene în observațiile sale, costul materialelor și al lucrărilor, singur, nu trebuie să aibă o importanță determinantă.**

Astfel, din analiza valorilor înscrise în Rapoartele de activitate în progres (denumite contractual: *WIP*), organul de solutionare a retinut faptul că în cadrul acestora la rubrica *Price* (in lb. engleza) - Pret (în traducere liberă în lb.romana) pretul contractului stipulat la art.6 - **PRETUL CONTRACTULUI** este în valoare totala fara TVA de 3.185.000 euro, si este defalcat în urmatoarele componente, **materiale** în valoare de 506.868,16 euro reprezentand 15,91 % din pretul total, **fabricare/construire** în valoare de 2.237.218,47 euro reprezentand 70,24 % din pretul total si **instalare** în valoare de 440.913,37 euro, reprezentand 13,85 % din pretul total, rezultand că **pretul instalării reprezentand doar 13,85 % din 100% cat reprezintă totalul pretului contractului, nu este elementul definitoriu**, asa cum eronat sustine petenta în cadrul contestatiei, pe baza căruia să se poată proceda la calificarea unei operatiuni complexe unice, asa cum este în cazul de față.

Însă din analiza constatărilor organelor de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiilor concluzionează că, în fapt, organele de inspectie fiscala nu au procedat la atenta analiză atat prin prisma jurisprudentei Curții de Justiție a Uniunii Europene (pres.-CJUE) cat si a legislatiei interne privitoare la îndeplinirea conditionalității de bază dispusă de art.128 Cod fiscal, iar în scopul calificării unei operațiuni unice complexe, avută în vedere în prezenta cauză, trebuiau, așadar, să examineze în egală măsură importanța prestării serviciilor de instalare în raport cu livrarea în sine a cazanului de biomasă.

Organul de solutionare, în prezenta cauză, retine o situatie diferită si în privinta celor constatate de către organele de inspectie fiscală referitor la *WIP* (Rapoarte lunare de activitate), si anume că petenta prin emiterea Rapoartelor lunare de activitate în progres (*WIP*), aferente perioadei august-octombrie 2015 nu a efectuat prestări de servicii care ar fi determinat decontări sau plăți succesive, asa cum este în cazul serviciilor de construcții-montaj, întrucat *WIP (Rapoarte de activitate in progres)* conform prevederilor contractuale ale articolului 7, reprezintă doar **documentul financiar justificativ** pe baza căroră se putea efectua **decontarea plății** în cuantum de 85% din pretul contractual, cu conditia de a fi însoțită de o factură aprobată. În fapt, aceste **documente atestau doar progresul activitatilor pe stadii de fabricare** a cazanului de biomasa prin costurile alocate acestora si care figurează înscrise în acestea.

Astfel că, organul de solutionare nu poate retine că ar fi aplicabile prevederile art.134¹ alin. (7) din Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2015, potrivit căruia:

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

(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.”

Privitor la cele 4 (patru) facturi fiscale, din care una de avans, initial emise în sensul dispozițiilor contractuale ale art.7, organul de solutionare retine faptul că în sustinerile sale contestatoarea consideră că aceste facturi reprezintă în fapt **facturi de avansuri**, chiar dacă pe acestea figurează înscrisă mențiunea „**C/val lucrări ...conform WIP**” în condițiile în care la art.155 din Codul Fiscal în vigoare până la 31.12.2015 coroborat cu pct.74, alin.(2) lit.a) din Normele Codului fiscal, se precizează, că atunci cand factura se emite înainte de data livrării, pe factură se menționează doar data emiterii facturii.

Ulterior, la data de 29.01.2016, SC XXX SRL a emis trei facturi fiscale de storno prin care a stornat cele trei facturi fiscale emise anterior cu nr.115112834 nr.115123204 si nr.115123288 urmare primirii notificărilor nr. 16/005/29.01.2016 si nr. 16/009/29.02.2016 de desfiintare contractuală, considerand atat anterior prin justificările aduse în timpul inspectiei fiscale cat si ulterior în cadrul contestatiei, că sunt aplicabile prevederile art.138 lit.a) Cod fiscal în vigoare până la 31.12.2015 si ale art.287 lit.a) Cod fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016, privind ajustarea TVA.

În schimb, față de această situație, organele de inspectie fiscala au constatat o situație diferită, constatand că societatea nu a făcut dovada faptică a desfiintarii sau încetării contractului, nu există refuzuri totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în aceste condiții nefiind aplicabile prevederile legale privind ajustarea bazei de impozitare, prevăzută la art.138 lit.a) Cod fiscal în vigoare până la 31.12.2015 respectiv la art.287 lit.a) Cod fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016.

Fată de constatările inspectiei fiscale si față de sustinerile contestatoarei privitoare la cele 4 (patru) facturi fiscale initial emise, din care ulterior au fost stornate 3 (trei) dintre facturi, organul de solutionare retine următoarele aspecte relevante aplicabile prezentei cauze:

✓ Calificarea operațiunii unice din punctul de vedere al TVA-ului, nu se poate realiza strict pe considerentul faptului ca pe facturile în cauza figurează înscrisă mențiunea „**C/val lucrări ...conform WIP**”.

✓ *WIP (Raport de activitate in progres)* conform prevederilor contractuale ale articolului 7 reprezinta documentul financiar justificativ pe baza cărora se putea efectua decontarea plății, cu condiția de a fi însoțită de o factură aprobată, aceste documente atestand doar progresul activităților pe stadii de fabricare a cazanului de biomasa prin costurile alocate, costuri care figurează înscrise în acestea.

✓ Atata timp cât prevederea contractuală a articolului 7 impunea în mod expres că abia după finalizarea activitatilor si trecerea testelor finale de presiune si caldura, se va putea semna un raport de testare si apoi cazanul

putand a fi livrat, din acest punct de vedere, se retine faptul că aceste facturi îndeplineau condițiile de a fi considerate unele de avans emise pe baza WIP-urilor (Rapoartelor de activitate in progres).

Totodata, organul de solutionare retine că argumentatia organelor fiscale referitoare la faptul că întrucat factura de avans fiind achitata si nefiind stornată până la data inspectiei fiscale, ar rezulta că operatiunile se derulează în continuare între cele două părți contractante, nu este concludentă în condițiile în care nu s-au analizat toate aspectele legate de derularea contractului si respectiv de încetarea sau desfiintarea acestuia, iar conform realității celor constatate în perioada august-octombrie 2015 au fost executate, fără montaj, doar anumite părți componente ale cazanului de biomasă acestea aflandu-se încă depozitate la două puncte de lucru ale petentei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.138 lit.a) din Codul fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015 coroborat cu pct.20, alin.(1²) din Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv ale art.287 lit.a) din Codul fiscal în vigoare începand cu 01.01.2016 coroborat cu pct.32, alin.(1) si alin.(3) din Normele de aplicare a Codului fiscal, care mentioneaza :

„ART. 138 Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații: a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans.”

Normele metodologice referitoare la aplicarea art.138, mentioneaza:

„20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

(...) (1²) În sensul art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj.”

si, **„ART. 287 - Ajustarea bazei de impozitare**

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații: a) În cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;”

Normele metodologice referitoare la aplicarea art.287, mentioneaza:

“32. (1) În situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(...) (3) În sensul art. 287 lit. a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj.”

În atare conditii, pe langă cele de mai sus expuse, organul de solutionare a contestatiilor retine că în conformitate cu prevederile pct.20 alin.(1²) respectiv ale pct.32, alin.(3) din Normele de aplicare Codurilor Fiscale aplicabile la momentul stornării facturilor, in notificările nr.16/005 si nr.16/009 nu era necesar să fi existat înscris în mod *ad literam*, mentiunea *desființării totale sau parțiale a contractului* dacă din continutul acestora rezultă acest aspect, iar desființarea este acceptată de ambele părți ca o vointă a acestora.

Mai mult, din controlul încrucisat efectuat la SC ALPHA de organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P. Teta, ulterior finalizării inspectiei fiscale la SC XXX SRL, conform procesului verbal nr.3026/04.07.2016, aflat la dosarul cauzei, s-au constatat:

A fost prezentat contractul nr.13-E-008/14.11.2013 încheiat între SC ALPHA si Beta SRL în calitate de beneficiar final, avand drept obiect furnizarea la cheie a statiei de cogenerare cu biomasa lemnoasa pentru furnizare de caldura si energie electrica, lucrărilor civile precum si lucrărilor electrice pentru conectarea centralei la retea si transmiterea energiei, conform căruia termenul de finalizare a investitiei din orasul Gama era 28.02.2016, în conditiile în care SC Beta SRL a încheiat un contract de finantare nerambursabilă nr.44RES/19.07.2013 – cod SMIS 20094.

Însă partenerul SC Beta SRL a pierdut definitiv contractul de finantare nr.44RES/19.07.2013 – cod SMIS 20094, iar SC ALPHA ITALIA nu si-a recuperat contravaloarea bunurilor facturate către SC Beta SRL, motiv pentru care a fost reziliat contractul între cele două părți.

În acest sens SC ALPHA a stornat partial mai departe catre SC Beta SRL, suma totală de (-) 15.563.261,63 lei cu TVA aferentă de (-) 3.735.182,79 lei, din contravaloarea bunurilor înscrise în facturile fiscale emise de SC XXX SRL.

Inspectia fiscală a constatat că, referitor la operatiunile derulate cu SC XXX SRL , în fapt, SC ALPHA a actionat ca un intermediar, în sensul că a refacturat avansurile si serviciile achzitionate de la SC XXX SRL, catre clientul SC Beta SRL Gama, iar cand acesta din urma a piedut finantarea obiectivului de investitii a stornat nejustificat operatiunile în cauză, pe motiv că nu se mai putea încasa contravaloarea acestora.

Potrivit prevederilor art.134² alin.(1) si (2) lit.a) din Codul Fiscal aplicabil pana la data de 31.12.2015 coroborat cu pct.16¹ alin.(1) din Normele de aplicare a art.134² alin.(2) lit.a) si ale art.282 alin.(1) si (2) lit.a) din Codul Fiscal aplicabil de la data de 01.01.2016 coroborat cu pct.25 alin.(1) din Normele de aplicare a art.282 alin.(2) lit.a), care mentioneaza:

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

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”

Normele metodologice referitoare la aplicarea art.134² alin.(2) lit.a), mentioneaza:

„16¹. (1) Prevederile art. 134² alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.”

„ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; „

Normele metodologice referitoare la aplicarea art. 282 alin.(2) lit.a), mentioneaza:

„SECȚIUNEA a 3-a - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

25. (1) Prevederile art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.”

Astfel, ca regulă generală, exigibilitatea TVA intervine la data la care are loc faptul generator, iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, ceea ce înseamnă că exigibilitatea TVA intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Emiterea facturii determină intervenirea exigibilității TVA înainte de nasterea faptului generator (data livrării bunurilor) doar în situația în care factura este emisă înainte de livrarea bunurilor.

Extinzând aplicatiunea acestor prevederi legale asupra cauzei de față, respectiv asupra datei la care intervine obligația ajustării taxei deduse inițial, rezultă că emiterea facturii de către furnizor ar determina exigibilitatea taxei la data emiterii facturii numai în situația în care această factură este emisă înainte de apariția evenimentului ce determină ajustarea (de la data încetării contractului conform notificărilor nr.16/005 / 29.01.2016 și nr.16/009 / 29.02.2016), în lipsa facturii sau a emiterii acesteia după data încetării contractului, data la care trebuie făcută ajustarea taxei fiind data încetării contractului.

În același sens este și punctul de vedere nr.676066/30.04.2015 emis de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, conform căreia se precizează: **“considerăm că societatea trebuie să ajusteze taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului facturat și neonorat de livrarea de bunuri, chiar dacă furnizorul nu a emis o factură de stornare, întrucât nu a mai avut loc o achiziție de bunuri”**.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunii (livrare bun/prestare de serviciu) din punct de vedere al tratamentului aplicabil din punctul de vedere 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, și a modului în care în realitate au fost derulate operațiunile, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor de către contestatar, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de către organul de inspecție fiscală, care are obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, ținând cont totodată că, potrivit dispozițiilor art.49 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 28.02.2014, *constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audio-video, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

Astfel, echipa de inspecție fiscală avea obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, este obligat să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Având în vedere cele mai sus prezentate, având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată colectată și pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac, în speță se va face aplicarea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a pct. 11.4 și pct.11.5 din

Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa în parte** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MC yyy/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC zzz/2016, respectiv pentru suma de 1.992.735 lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

III.1.2) Referitor la neadmiterea deducerii TVA în suma de 13.747 lei pentru TVA aferenta achizițiilor efectuate de la contribuabili inactivi.

Cauza supusa solutionarii este dacă în mod legal și temeinic organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară pentru operațiunile derulate cu furnizori ca și contribuabili declarați inactivi, în condițiile în care din argumentele contestatarii și probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt sau de drept decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat, urmare accesării registrului contribuabililor inactivi și în urma verificării situației fiscale a furnizorilor înscrși în anexa nr.6 a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC zzz/2016, la data la care contestatoarea SC XXX SRL a declarat derularea de operațiuni comerciale cu aceștia, rezultând că la data efectuării tranzacțiilor acești furnizori erau declarați inactivi, drept urmare, în temeiul art.11 alin.(1) și alin.(1¹) din Codul fiscal, organele fiscale au stabilit că SC XXX SRL nu are dreptul de deducere a TVA în umă de 13.747 lei, pentru achizițiile efectuate de la acești furnizori.

În cadrul contestatției depuse, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat, netemeinic și nelegal la stabilirea în sarcina sa a obligației de plată a sumei de 13.747 lei deoarece condițiile de fond și de formă (art.145 și 146) prevăzute de Codul Fiscal, armonizate cu prevederile Directivei 112/2006/CE pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA au fost îndeplinite, dovadă fiind documentele furnizate de aceasta spre revizuire organelor de inspecție fiscală.

Organul de soluționare a contestațiilor reține ca însăși contestatoarea recunoaște, în cadrul contestatției, starea fiscală ca **inactivi a acelor furnizori din prezenta cauză.**

Contestatoarea consideră relevante în speta de față, anumite cazuri judecate de CJUE, precum:

- Cazul C-324/11 Gabor Toth referitor la dreptul de deducere a TVA achitată către o persoană impozabilă a cărei autorizație de funcționare a fost anulată.
- Cazul C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski referitor la dreptul de deducere a TVA achitată către persoane impozabile neînregistrate
- în scopuri de TVA.

În drept, în acest caz sunt aplicabile dispozițiile art.11, alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu formele aplicabile pe perioada supusă inspecției fiscale, care menționează:

Prevedere valabilă începând cu data de 14.05.2010, până la data de 31.12.2011:

„Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal
(...) (1²) *De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*”

Prevedere valabilă începând cu data de 01.01.2012, până la data de 31.12.2012:

„Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal
(...) (1²) *Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.*”

Prevedere valabilă începând cu data de 01.01.2013, până la data de 31.12.2015:

“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal
(...) (1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006*) privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

Referitor la argumentul societății potrivit căruia: „cată vreme condițiile

de fond si de formă (art.145 si 146) prevăzute de Codul Fiscal armonizate cu prevederile Directivei 112/2006/CE pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA au fost îndeplinite, dovadă fiind documentele furnizate de aceasta spre revizuire organelor de inspectie fiscală”, **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei**, întrucât în situația în care contribuabilii sunt declarați inactivi, legiuitorul a prevăzut expres prin norma legala amintita valabila cu data de 14.05.2010, că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, iar prin norma legala amintita valabila cu data de 14.05.2010 se prevedea faptul că beneficiarul, în cazul nostru petenta SC CONFOND SRL, care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, declarati inactivi, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

În concluzie, organul de solutionare retine că, chiar în ipoteza faptului că *conditiile de fond si de formă (art.145 si 146) prevăzute de Codul Fiscal armonizate cu prevederile Directivei 112/2006/CE pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA ar fi fost îndeplinite*, norma legala a art.11, alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, avea următoarele incidente în tratamentul fiscal ce trebuia aplicat operatiunilor economice derulate de petenta cu anumiți contribuabili declarati ca inactivi:

- obligă ca pentru intervalul, începand cu data de 14.05.2010 până la data de 31.12.2011, ca tranzacțiile efectuate de contestatară cu contribuabili declarati inactivi să nu fie luate în considerare de organele de inspectie fiscală, aceasta însemnand că din punct de vedere fiscal taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile emise petentei de către contribuabilii declarati inactivi nu putea fi luată în considerare în acordarea dreptului de deducere a acesteia,

- iar pentru intervalul, începand cu data de 01.01.2012 până la data de 31.12.2015, obliga organele fiscale ca pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii realizate de petenă de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, declarati inactivi, să nu acorde petentei să beneficieze de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție, a instituit:

„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica anterior expusă, faptul că CJUE lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția că persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de cocontractant.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea petentă are cunoștiință de faptul ca furnizorii in cauză sunt declarati ca inactivi si oricum avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dând, astfel, petentei posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Prin urmare, organul de soluționare reține că 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, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art.78¹ alin (1) alin.(2) coroborat cu alin.(7-8) si alin.(10) ale aceluasi articol din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Art. 78¹ **Registrul contribuabililor inactivi/reactivați**

(1) *Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:*

a) *nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;*

b) *se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;*

c) *organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

(2) *Declaraarea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.*

(...) (7) *Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:*

- a) datele de identificare a contribuabilului;*
- b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;*
- c) data reactivării;*
- d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;*
- e) alte mențiuni.*

(8) *Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

(...) (10) *Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți din ziua următoare datei înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).:"*

Potrivit prevederilor de mai sus ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscriși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Ori, organul de soluționare a contestațiilor reține ca însăși contestatoarea recunoaste starea fiscală ca **inactivi a acelor furnizori din prezenta cauză.**

Organul de soluționare a contestațiilor față de sustinerile contestatoarei cu privire la cazurile judecate de CJUE, respectiv cea din Cazul C-324/11 Gabor Toth referitor la dreptul de deducere a TVA achitată către o persoană impozabilă a cărei autorizație de funcționare a fost anulată și cea a Cazului C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski referitor la

dreptul de deducere a TVA achitată către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, retine că acestea nu sunt relevante în prezenta cauză, întrucât situația contribuabililor în cauză nu este similară cu cea a contribuabililor declarați din punct de vedere fiscal **inactivi** prin legislația națională aplicabilă acestor situații.

În concluzie, în ceea ce privește capătul de cerere privind admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de Impunere nr. F-MC nr.289/01.07.2016 cu privire la TVA în sumă de 13.747 lei pentru operațiunile derulate cu furnizori declarați inactivi, se va face aplicarea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MC yyy/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F – MC zzz/2016, pentru suma de 13.747 lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1 lit.a), pct. 11.4 și pct.11.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. **Desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MC yyy/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F – MC zzz/2016, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de 1.992.735 lei, reprezentând TVA colectată suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.**
2. **Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC XXX SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MC yyy/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F – MC zzz/2016, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de**

Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma totală de 13.747 lei reprezentând TVA neadmisă la deducere.**

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

Director General,