

DECIZIA nr. 552/17.07.2019

privind solutionarea contestatiei formulata de **X Gmbh**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG x/23.04.2019

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti - Serviciul Inspectie Fiscala cu adresa nr. MBN_DEX x/18.04.2019, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/23.04.2019, completata cu adresa transmisa prin e-mail si inregistrata sub nr. x/LMU/11.07.2019, cu privire la contestatia formulata de **X Gmbh**, cu sediul in Germania, W strase , D , D- si cu sediul ales pentru comunicarea actelor la sediul E&Y SRL din Bucuresti str. IM nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AFCN sub nr. x/03.04.2019, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/LU/20.05.2019 si cu adresa formulata prin E&Y SRL, in calitate de imputernicit si inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/03.06.2019, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CN x/08.02.2019, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-CN x/08.02.2019, ambele comunicate sub semnatura in data de 13.02.2019, cu adresa nr.MBN_DEX x/08.02.2019, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de t lei, TVA respinsa la rambursare in suma de t lei si TVA datorata suplimentar in suma de t lei.

X Gmbh contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei, reprezentand TVA neacceptata la deducere in suma de y1 lei si TVA colectata in suma de y2 lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1), alin. (2) lit. a) si alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **X Gmbh**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, X Gmbh solicita anulara partiala a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala invocand urmatoarele:

Aspecte de procedura

Inspectia fiscala nu a respectat dreptul la aparare al societatii materializat prin dreptul de a fi ascultat prevazut de art.9 si de a fi informat prevazut de art.130 din Codul de procedură fiscală, convocarea pentru discutia finala fiind efectuata fara a se acorda suficient timp pentru pregatirea acesteia. Proiectul de RIF si data la care urma sa aiba loc discutia finala (21.01.2019) i-a fost adus la cunostinta in data de 21.01.2019 nefiindu-i acordat termen de studiu si astfel nu si-a putut pregati apararea corespunzatoare.

Prin aceasta conduita au fost incalcate dispozitiile art.6 alin.3 din Codul de procedură fiscală, iar cu privire la acest aspect practica judiciara a sanctionat incalcarea dreptului de a fi ascultat al contribuabilului, discutia la finalizarea inspectiei fiscale nefiind o formalitate. Aceste aspecte au fost ilustrate recent de CEJ in cauza C-298/16 Ispas.

Aspecte substantiale privind constatările echipei de inspectie fiscala

Concluziile echipei de inspectie fiscala ce vizeaza deductibilitatea TVA aferenta bunurilor achizitionate de la ACG si cele privind TVA colectata suplimentar nu au temei legal si sunt incorecte.

Societatea a furnizat toate informatiile si documentele din care rezulta ca indeplineste toate conditiile prevazute de legislatie privind deducerea TVA.

Inspectia fiscala isi bazeaza concluziile pe argumente de natura formala impunand conditii formale excesive suplimentare celor impuse de legislatia TVA nationala si europeana.

Societatea se poate prevala de prevederile legislatiei de TVA europene, in acest sens interpretarea data de CJUE principiului cooperarii loiale indicand faptul ca legislatia interna trebuie interpretata in spiritul legislatiei comunitare relevante si nu poate face imposibila sau excesiv de dificila exercitarea drepturilor conferite de aceasta.

In considerarea aspectelor mentionate mai sus sunt relevante principiile consacrate in jurisprudenta CJUE: neutralitatii TVA, certitudinii impunerii, proportionalitatii, efectivitatii.

Principiul neutralitatii impune degrevarea in totalitate a persoanelor impozabile de costul cu TVA datorata sau platita si nu permite limitarea/anularea dreptului de deducere cat timp aceasta a demonstrat utilizarea achizitiilor in vederea efectuării unor livrari ce dau drept de deducere, asa cum s-a retinut de CJUE in cauzele C-98/98 Midland Bank, C-408/98 Abbey National, C-174/08 Construction Danmark, C-277/09 RBS Deutschland Holdings, C-441/16 SMS Group GmbH (urmare unei intrebari preliminare adresata de o instanta din Romania).

Prin limitarea/refuzul acordarii dreptului de deducere aferenta achizitiei de bunuri efectuata, inspectia fiscala a incalcat flagrant acest principiu.

Principiul certitudinii impunerii recunoscut in cazurile C-255/02 Halifax, C-301/97, C-17/01 Sudholz, C-326/85 Netherlands vs Commission cat si in legislatia fiscala din Romania (art.3 lit.b din Codul fiscal) vizeaza elaborarea de norme juridice clare care sa nu conduca la interpretari arbitrare. In cazul specific al societatii inspectia fiscala nu este indreptatita sa anuleze dreptul de deducere a TVA .

Principiul proportionalitatii a fost incalcat urmare constatarii unor deficiente de natura formala ca lipsa documentelor justificative cu privire la locul unde au fost bunurile dezmembrate/utilajele folosite pentru dezmembrare/persoane fizice sau juridice care au efectuat dezmembrarea, sanctiunea fiind vadit disproportionata cu gravitatea faptelor sale (cazul C-25/07, C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, C-409/04 C-271/06).

Principiul efectivitatii potrivit caruia regulile stabilite de Statele Membre nu trebuie sa faca imposibila sau excesiv de dificila exercitarea drepturilor conferite de legislatia comunitara (cazul C-228/96, C-343/96).

Principii generale cu privire la dreptul de deducere a TVA

Inspectia fiscala nu a contestat indeplinirea conditiei de forma (existenta facturilor–singura conditie documentara) prin refuzul dreptului de deducere creand o povara fiscala nejustificata, desi bunurile sunt utilizate pentru operatiuni impozabile, prin livrarile ulterioare efectuate.

In vederea exercitarii dreptului de deducere trebuie sa existe o legatura directa si imediata intre achizitiile realizate si operatiunile taxabile generate, CJUE considerand ca aceasta legatura nu este una cauzala ci una pur economica, intre continutul obiectiv al achizitiei si faptul ca motivul exclusiv pentru efectuarea achizitiei il constituie desfasurarea activitatii economice.

In consecinta, atat timp cat TVA aferenta achizitiilor a fost colectata, aceasta este deductibila daca se poate verifica ca livrarea/prestarea a avut loc.

Coroborand prevederile legislatiei de TVA, in cazul societatii atat conditia formala cat si cea substantiala sunt indeplinite astfel ca nu se justifica refuzul de a acorda dreptul de deducere.

Societatea nu este in masura sa determine ce dovezi sunt necesare cu privire la fondul tranzactiilor, avand in vedere ca a pus la dispozitie documente care demonstreaza realitatea achizitiilor pentru efectuarea de operatiuni taxabile: contractul incheiat cu ACG, in anexa caruia sunt detaliate bunurile inscrise pe factura; situatie privind bunurile achizitionate si cel vandute tertilor; notificare de la ACG privind locatia bunurilor, prin e-mail din 18.12.2018 confirmat prin e-mail din 19.12.2018; anexa in care este evidentiata legatura intre anexa contractului si bunurile livrate (anexa 6); extrase de la licitatile intreprinse, inclusiv poze ale echipamentelor licitate impreuna cu comunicarea adresei de ridicare a bunurilor (anexa 9).

Anularea dreptului de deducere a dus la dubla taxare a tranzactiei efectuate, in acest caz TVA colectata aferenta livrarilor ar fi trebuit stornata.

Desi nu detine procese verbale dezmembrare, acest lucru nu e de natura sa schimbe realitatea tranzactiei.

In sprijinul celor prezentate ataseaza reconcilierea (anexa 10) intre achizitia de bunuri si livrarile ulterioare efectuate; fiecarei livrari ulterioare ii corespunde un cod de articol mentionat in anexa la contractul de vanzare cumparare. Bunurile achizitionate si mentionate la poz. B14.2 si B18 au fost casate.

Echipa de inspectie fiscala avea obligatia determinarii starii de fapt prin clarificarea circumstantelor si operatiunilor fiscale efectuate.

Pentru TVA colectata suplimentar in suma de y2 lei: exista cazuri cand dupa emiterea facturii tranzactia se anuleaza si X emite o nota de credit, iar livrarea nu mai are loc si exigibilitatea nu a intervenit.

In plus, societatea a procedat la stornarea acestor facturi incarcate automat pe platforma de licitatii.

Avand in vedere argumentele prezentate contestatara solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a deciziei de impunere pentru suma de y1 ron, TVA nedeductibila si y2 ron, TVA colectata.

Conform art.276 alin.5 din Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct.9.12. din Instructiunile de aplicare contestatara solicita audierea orala a contestatiei fiscale.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-CN x/08.02.2019 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti a efectuat inspectie fiscala partiala la X GmbH, pentru perioada 01.07.2016-31.05.2017, in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. x/26.06.2017, pentru perioada iulie 2016–mai 2017, cu control anticipat.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca X GmbH nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului deducere a TVA aferenta achizitiei din factura nr. x/02.03.2017 emisa de SC ACG SRL, motivata de faptul ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice utilizarea bunurilor in folosul operatiunilor sale taxabile.

Totodata au procedat la stabilirea TVA colectata aferenta stornarii unor facturi de livrare pentru care nu au fost prezentete documente justificative, in suma de y2 lei.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CN x/08.02.2019, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CN x/08.02.2019, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de t lei
 - TVA stabilita suplimentar in suma de t lei
 - TVA respinsa la rambursare in suma de t lei
 - TVA datorata suplimentar in suma de t lei
- Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

X GmbH este societate nerezidenta cu sediul in Germania, inregistrata in scopuri de TVA in Romania cu cod RO x, avand ca obiect de activitate "Comert cu ridicata al masinilor unelte" - cod CAEN 4662.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-CN x/08.02.2019 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti a efectuat inspectie fiscala partiala la X GmbH, pentru perioada 01.07.2016-31.05.2017, in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. x/26.06.2017, in suma de t lei, pentru perioada iulie 2016–mai 2017, cu control anticipat.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-CN x/08.02.2019, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CN x/08.02.2019 s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de t lei, TVA respinsa la rambursare in suma de t lei si TVA datorata suplimentar in suma de t lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei, din care TVA neacceptata la deducere in suma de y1 lei si TVA colectata in suma de y2 lei.

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca sunt intemeiate afirmatiile societatii cu privire la incalcarea dreptului la aparare prin nerespectarea dreptului de a fi ascultat si informat prevazut de Codul de procedura fiscala, in conditiile in care a fost informată pe parcursul derulării inspectiei cu privire la constatările și concluziile inspectiei și a putut formula un punct de vedere în scris după primirea proiectului de raport care a fost analizat de organele de inspectie fiscala în raportul final.

In fapt, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat, inregistrat sub nr. x/26.06.2017, pentru perioada iulie 2016–mai 2017, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au emis raportul de inspectie fiscala nr. F-CN x/08.02.2019 si decizia de impunere nr. F-CN x/08.02.2019, comunicate societatii sub semnatura in data de 13.02.2019, cu adresa nr. x/08.02.2019.

Reprezentantul societății a fost înștiințat cu adresa nr. MBN - x/21.01.2019 cu privire la stabilirea datei la care are loc discuția finală asupra constatărilor, respectiv data de 21.01.2019 ora 15:30, când a și primit proiectul raportului de inspectie fiscala.

Cu adresa înregistrată la registratura AFCN sub nr. x/01.02.2019 societatea a transmis un punct de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale inscrise in proiectul de raport comunicat societatii in data de 21.01.2019, prin care solicita analizarea argumentelor expuse si reconsiderarea concluziilor in ceea ce priveste aspectele substantiale, mentionand ca discutia finala a avut loc in data de 18.01.2019.

În raportul de inspectie fiscala nr. F-CN x/08.02.2019, la capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul organele de inspectie fiscala precizează următoarele:

- constatările inspectiei si consecintele fiscale au fost prezentate imputernicitului societatii nerezidente;
- urmare discutiei finale purtate, societatea nerezidenta si-a exprimat in scris punctul de vedere (anexa 11 la raport).

Prin contestatia formulata, X Gmbh invoca faptul ca proiectul de RIF i-a fost comunicat in aceeasi zi cu data programata pentru discutia finala, 21.01.2019, nefiindu-i acordat un termen rezonabil pentru studierea acestuia, astfel incat nu au fost respectate dispozitiile legale cu privire la dreptul la aparare, sub aspectul dreptului de a fi ascultat si informat, prevazut la art.9 si art.130 din Codul de procedura fiscala.

In drept, referitor la audierea contribuabilului, art. 9 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd următoarele:

"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei".

"Art. 130. - (1) Contribuabilul/Plătitorul *trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

(2) Organul de inspecție fiscală *comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

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

(5) **Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală".**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pe parcursul derulării inspecției fiscale organele de control au solicitat reprezentantului societății Surplex Gmbh note explicative și documente în legătură cu aspectele rezultate din verificarea documentației puse la dispoziție, după cum urmează:

- *nota explicativă înregistrată sub nr. MBN_DEX x/12.11.2018* (2 întrebări) referitoare la diferentele constatate si solicitarea de facturi in original si documente justificative;

- *nota explicativă înregistrată sub nr. MBN_DEX x/08.01.2019* (1 întrebare) privind justificarea cu documente a locului in care se afla bunurile achizitionate de la furnizori si scopul achizitionarii acestora;

- *nota explicativă înregistrată sub nr. MBN_DEX x/14.01.2019* (1 întrebare) privind prezentarea documentului de transport pentru justificarea livrării intracomunitare;

- nota explicativă înregistrată sub nr. MBN_DEX x/14.01.2019 (1 întrebare) privind justificarea cu documente a provenienței bunurilor ce au făcut obiectul facturilor de vânzare emise de societate înscrise în jurnalul de vânzări;

- adresa nr. MBN_DEX x/17.01.2019 prin care organele de inspecție fiscală i-au solicitat în vederea finalizării inspecției fiscale transmiterea răspunsurilor și a documentelor solicitate până la data de 21.01.2019.

Organele de inspecție fiscală menționează că reprezentanții societății nerezidente nu au solicitat amânarea/prelungirea termenului pentru discuția finală sau pentru prezentarea punctului de vedere și nici nu au menționat că nu au avut timp pentru pregătirea acestuia, urmare primirii înștiințării pentru discuția finală nr. x/21.01.2019, înregistrată la împuternicitul societății sub nr. x/21.01.2019, fiind de acord cu data discuției finale.

De asemenea, pe parcursul inspecției fiscale și în cadrul întâlnirii din data de 18.01.2019 între echipa de inspecție fiscală și reprezentanții societății, la sediul E&Y, aceștia au fost informați în legătură cu constatările preliminare, comunicând verbal că au înștiințat societatea nerezidentă cu privire la concluziile inspecției fiscale privind dreptul de deducere și de colectare a taxei pe valoarea adăugată.

Toate documentele și informațiile pe baza cărora a fost redactat raportul de inspecție fiscală și emisa decizia de impunere au fost cunoscute în integralitate de societatea nerezidentă, fiind transmise de către reprezentanții E&Y, la solicitarea organului fiscal.

În acest sens, invocarea cauzei C-298 Ispas nu are aplicabilitate în cazul societății nerezidente căta vreme le-au fost aduse la cunoștința reprezentanților acesteia constatările verificării în timpul inspecției fiscale și în consecință au putut să-și pregătească punctul de vedere.

Potrivit dispozițiilor legale relevante contribuabilii au dreptul să fie audiați înaintea luării unor decizii de către administrația fiscală de natură să le afecteze interesele, ca o componentă a dreptului la apărare garantat contribuabililor. Așa cum reiese din dispozițiile coroborate ale alin. (2) și (5) ale art. 130 din Codul de procedură fiscală, cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală contribuabilii *au dreptul să-și prezinte punctul de vedere, oral, în cadrul discuției finale și ulterior, numai în scris, în termen de 5 zile lucrătoare de la data în care a avut loc discuția finală*, cu alte cuvinte audierea contribuabilului implică o latură orală (discuția finală – fără a fi stabilit un termen anume) și o latură scrisă (punct de vedere scris – cu termen de 5 zile lucrătoare).

În cazul societății contestatoare, **faptul că discuția finală-verbală-a avut loc în aceeași zi în care i-a fost înmănat societății proiectul final al raportului de inspecție fiscală nu echivalează cu lipsa audierii de natură să atragă nelegalitatea încheierii inspecției fiscale**, așa cum susține societatea.

În speță, se reține faptul că art.130 alin.(2) din Codul de procedură fiscală **nu obligă în mod expres** organele de inspecție fiscală *la programarea* datei pentru desfășurarea discuției finale **pentru o anume dată ulterioară** datei comunicării proiectului de raport, aceasta urmând a fi stabilită într-un **termen rezonabil, care se apreciază în funcție de circumstanțele concrete ale cauzei și de importanța în cadrul procedurilor fiscale a obiectului discuției finale.**

Din cele anterior prezentate a reieșit că organele de inspecție fiscală au informat reprezentanții societății verificate pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, le-au solicitat explicații și documente și s-au întâlnit cu aceștia în data de 21.01.2019 la locul convenit pentru desfășurarea inspecției fiscale, ocazie cu care au fost prezentate deficiențele constatate și diferențele de TVA pe baza unui proiect de raport, așa cum însasi societatea recunoaste prin adresa înregistrată sub nr. x/01.02.2019.

Reiese, așadar, că discuții între echipa de control și reprezentanții societății cu privire la constatările și aspectele relevante rezultate în urma inspecției au avut loc și în perioada anterioară datei de 21.01.2019, astfel că programarea discuției finale în aceeași zi în care a fost prezentat proiectul final al raportului de inspecție fiscală nu poate fi considerată ca fiind de natură să facă practic imposibilă sau dificilă posibilitatea exprimării unui punct de vedere în cadrul unei discuții finale orale purtate pe seama constatărilor și concluziilor inspecției fiscale.

Reprezentanții societății au transmis punctul de vedere înregistrat la AFCN sub nr. MBN_DEX x/04.02.2019, fara a depune documente suplimentare.

Aceste aspecte sunt consemnate și la capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală nr. F-CN x/08.02.2019 și nu sunt combătute de societate prin contestația formulată.

Referitor la importanța discuției finale în cadrul procedurilor fiscale, se reține că aceasta are rolul de a oferi contribuabilului dreptul să-și exprime oral un punct de vedere cu privire la aspectele reieșite în urma inspecției fiscale conform proiectului de raport, urmând ca un punct de vedere în scris, deci mai documentat în urma unei analize mai detaliate și aprofundate a proiectului, să fie exprimat în scris în termen de cinci zile lucrătoare de la data discuției finale care marchează și încheierea inspecției. În acest context, termenul de 5 zile lucrătoare pentru prezentarea în scris a punctului de vedere cu privire la proiectul de raport nu poate fi apreciat decât rezonabil pentru latura scrisă a audierii din moment ce a fost stabilit de legiuitorul însuși, astfel că și un termen mai mic pentru latura orală a audierii poate fi apreciat ca rezonabil.

Exprimarea punctului de vedere al societății în cadrul discuției finale programate în aceeași zi în care a primit proiectul final de raport de inspecție (21.01.2019) nu poate fi apreciată ca decisivă în ansamblul exercitării dreptului la apărare, câtă vreme societatea a putut să-și exprime punctul de vedere și în

scris înainte de luarea unei decizii finale, iar organele fiscale au analizat acest punct de vedere atunci când au emis decizia de impunere, dovadă fiind mențiunile cu privire la acest punct de vedere de la capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală nr. F-CN x/08.02.2019.

În raport de cele prezentate rezultă că susținerile societății contestatoare privind nelegalitatea inspecției fiscale pentru lipsa audierii vizează o aplicare rigidă a dispozițiilor legale în materie și o apreciere pro-causa a caracterului **rezonabil** al termenelor.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au informat societatea pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale, că societatea a exprimat în scris un punct de vedere cu privire la aceste constatări care a fost analizat de organele de inspecție fiscală în raportul final și a uzat de posibilitatea exercitării căii administrative de atac prin formularea contestației administrative analizate prin prezenta decizie nu se poate reține ca întemeiată invocarea de către societate a nelegalității inspecției fiscale pe motivul lipsei audierii, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate in Romania, in conditiile in care documentatia prezentata in timpul inspectiei fiscale si in sustinerea cauzei nu probeaza efectuarea acestor achizitii in beneficiul sau si in scopul realizarii operatiunilor supuse TVA, iar argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, societatea nerezidenta X GmbH este o societate germana inregistrata in scopuri de TVA in Germania .

In calitate de persoana impozabila nestabilita in Romania societatea nerezidenta s-a inregistrat in scopuri de TVA si in Romania fiindu-i atribuit codul de TVA romanesc RO x in data de 01.07.2016, conform certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr. x.

In perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a desfasurat pe teritoriul Romaniei o achizitie locala de bunuri (linie completa de productie PVC/aluminiu-23; linie completa de masini de productie a geamurilor termoizolante-28) de la furnizorul local SC ACG SRL, conform contractului de vanzare cumparare nr. x/23.02.2017, pentru care a inregistrat TVA deductibila in suma de y1 lei din factura de achizitie nr. x/02.03.2017.

Intrucat pentru bunurile achizitionate de la furnizor si cele vandute societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte corelarea intre bunurile inscrise in factura de achizitie si cele inscrise in facturile de vanzare inspectia

fiscala a procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de y1 lei dedusa din factura emisa de furnizor, motivata de faptul ca achizitia nu a fost efectuata in scopul realizarii operatiunilor taxabile in conformitate cu dispozitiile art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 297 si art. 299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art.297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...);

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

a) operațiuni taxabile; (...).”

“Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; (...).”

*Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii**: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca achizitiile de bunuri facturate au fost realizate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

De asemenea, din coroborarea textelor de lege mentionate anterior, se retine ca este admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care se demonstreaza realitatea si utilitatea achizitiilor efectuate, respectiv daca acestea au fost efectuate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate.

Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor bunuri/servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile si au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile.

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității",

iar potrivit Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1/2016:

"4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal."

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmarit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **contrar susținerilor contestatei, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unor bunuri, nu constituie și o prezumție a utilizării acestora în scop economic.**

2. În al doilea rând, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da 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 (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică *autoritățile fiscale* să solicite **dovezi obiective** care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 297 si art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor bunuri de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 297-299 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca X GmbH nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei din factura nr. x/02.03.2017 emisa de SC ACG SRL reprezentand linie completa de productie PVC/aluminiu si linie completa de masini de productie a geamurilor termoizolante, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice utilizarea bunurilor in folosul operatiunilor sale taxabile, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a celor depuse ulterior de contestatara, raportat la susținerile societății rezulta următoarele aspecte:

1. X GmbH a încheiat, în calitate de cumpărător, cu X, în calitate de vânzător, contractul de vânzare-cumpărare nr. x/23.02.2017, al cărui obiect îl constituie:

Pct.1.1 “Cumpărătorul va cumpăra, de la Vânzător, mașinile și piesele enumerate în conformitate cu anexa 1 (denumite în continuare “Mașini”), inclusiv materiile prime ca: profilele pvc și de aluminiu, toate sticla și toate elementele minore ca uneltele manuale, schelele, etc precum cele inspectate în data de 20 Februarie 2017, și Vânzătorul va vinde mașinile către cumpărător pentru prețul de t EURO.”

Pct.1.2 “Vânzătorul da dreptul Cumpărătorului de a păstra mașinile la fabrica Vânzătorului până la colectarea banilor, cel târziu la sfârșitul lunii aprilie 2017.”

Pct.1.3 “Mașinile sunt deținute exclusiv de către Vânzător și libere de orice drepturi către terțe părți, incluzând toate piesele de schimb, accesoriile și documentațiile tehnice. (...)”

În Anexa 1 la contractul nr. x/23.02.2017 sunt detaliate bunurile (“Mașini”), care intră în componența de la pct. A) Linie completă de producție PVC - 23 mașini și cele de la pct. B) Linie completă de mașini de producție a geamurilor termoizolante - 28 mașini.

2. În baza contractului încheiat, X SRL a emis factura nr. x/02.03.2017, în valoare totală de z lei, din care TVA dedusă este în sumă de y lei, având înscrisă la denumirea produselor: linie completă de producție - îmbinări PVC /aluminiu; linie completă de producție de sticlă izolată; profile și accesorii ilizibil - 3000 și 8000 IQ; mese (bancuri) de lucru, suporturi, role, rastele de depozitare; sticlă calită (duplex monolitic), diverse grosimi, accesorii, pentru producția de sticlă izolată; electrocompresor A C GA15; electrocompresor pneumatic A C GA15 FT.

3. Societatea contestatara a prezentat în timpul inspecției fiscale o situație privind bunurile achiziționate de la ACG și a celor vândute către clienți din România și din Uniunea Europeană, în perioada supusă inspecției fiscale, în care sunt înscrise: denumirea furnizorului, numărul proiectului, numărul de inventar, numărul și denumirea articolului, denumirea cumpărătorului, din verificarea careia organele de inspecție fiscală nu au putut determina legătura între bunurile achiziționate și cele vândute, respectiv dacă produsele ce au făcut obiectul facturii de achiziție, așa cum au fost detaliate în anexa la contractul de vânzare-cumpărare nr. x/2017 se regăsesc în facturile de vânzare, în facturile de vânzare fiind înscrise diverse componente de utilaje, echipamente, unelte etc. ce nu pot fi corelate cu bunurile achiziționate.

4. Urmare documentelor și explicațiilor solicitate de organele de inspecție fiscală privind locația bunurilor înregistrate și declarate și scopul achiziției

acestora, prin Nota Explicativa nr. MBN_DEX-x//08.01.2019 societatea precizeaza:

“(...) domeniul principal de activitate al companiei, este reprezentat de vanzarea de masini/echipamente si instalatii folosite pentru industria metalurgica, de prelucrare a lemnului si a maselor plastice de la societati in insolventa/lichidare sau care doresc sa-si modernizeze echipamentele. In acest sens, societatea organizeaza licitatii industriale pe o platforma electronica in scopul vanzarii acestora. De asemenea, compania poate vinde mai departe intreg ansamblul de masini si instalatii folosite achizitionate ca atare, sau le poate demonta/regrupa in functie de caracteristicile tehnice si cerere. (...) in cazul in care echipamentele/instalatiile au fost achizitionate intr-un intreg ansamblu iar la o data ulterioara vandute pe bucati, denumirea echipamentului de pe factura de achizitie/contractul de la SC ACG SRL nu poate fi aceeaasi cu denumirea partii din echipament/instalatie vanduta de catre societate mai departe.

Ca mod de operare, in cazul unor cantitati ridicate de bunuri (ex. fabrici intregi, linii de productie, etc.), acestea sunt vandute prin astfel de licitatii la locatia furnizorului. De la aceasta locatie, este permisa transportarea numai dupa incasarea integrala a platii.”

5. Fata de documentele si explicatiile prezentate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu se poate stabili o corelatie intre bunurile inscrise in factura de achizitie, asa cum sunt detaliate in anexa la contractul de vanzare-cumparare si cele inscrise in facturile de vanzare, respectiv acestea nu pot fi identificate sub aspectul numarului si denumirii produselor.

In acest sens au fost selectate, pentru exemplificare, cateva bunuri inscrise in anexa la contractul de vanzare-cumparare, in baza caruia a fost emisa factura de achizitie nr. x/02.03.2017, in vederea compararii cu bunuri inscrise in facturile de vanzare si in situatia de reconciliere bunuri achizitionate-bunuri vandute, astfel:

In anexa la factura de achizitie (anexa la contract), produsul masina de taiat semiautomata DG142 E (PVC), identificat la pozitia A1 se regaseste in facturile de vanzare cu urmatoarele denumiri:

- DG142 fierastrau pentru imbinarile in colt;
- U-2000 instalatie mobila de aspiratie;
- cadru de sustinere pe doua laturi pentru produsele lungi;
- cadru de sustinere cu 2 laturi;
- K posturi pentru panze de circular (3 buc).

In ceea ce priveste explicatia referitoare la modalitatea de vanzare, fie a intregului ansamblu de masini si instalatii folosite achizitionate ca atare, fie a partilor rezultate prin demontare/regrupare, organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, societatea nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea punctului de vedere documente si informatii din care sa rezulte: daca bunurile achizitionate au fost dezmembrate, demontate/regrupate in functie de caracteristicile tehnice si nici ce bunuri au rezultat in urma acestor operatiuni; locul unde au fost dezmembrate; utilajele folosite pentru operatiunile de

dezmembrare/demontare/regrupare; persoanele juridice/fizice care au efectuat dezmembrarea utilajelor, echipamentelor și contractele încheiate cu societățile/persoanele care au efectuat dezmembrarea/demontarea/regruparea, nefiind prezentate rapoarte de producție din care să reiasă că bunurile au rezultat urmarea dezmembrării/demontării/regrupării; procese verbale de casare a bunurilor sau alte documente doveditoare privind necesitatea achizițiilor, în cazul în care bunurile au fost mai întâi demontate/dezmembrate/regrupate și ulterior vandute.

De asemenea, inspectia fiscală a constatat faptul că, deși există cazuri în care unele dintre bunurile care fac obiectul facturii de achiziție se regăsesc în facturile emise către diverși clienți, ulterior acestea au fost stornate, fără a mai fi emise alte facturi către clienți.

De exemplu: Pentru factura nr.V x/07.04.2017 emisă către S E P SRL în valoare totală de t euro, din care TVA colectată în sumă de t euro, respectiv t lei, s-a emis factura de storno nr.G x/03.05.2017 emisă către S E P SRL în valoare totală de (-) t euro, din care TVA colectată în sumă de (-) t euro, respectiv (-) t lei.

În legătură cu această situație, singura explicație a societății este că "toate facturile de stornare înregistrate de către societate pe perioada inspectiei fiscale sunt aferente unor bunuri care nu au mai fost livrate, așadar societatea a dispus regularizarea sumelor menționate în facturile neplatite."

Fata de aspectele constatate de inspectia fiscală și de documentele aflate în dosarul contestației nu pot fi reținute argumentele invocate de X GmbH privind exercitarea dreptului de deducere, având în vedere următoarele:

Simpla achiziție a unor bunuri de către o persoană impozabilă **nu este suficientă pentru a demonstra că acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, așa cum eronat susține contestația, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 319 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca aceasta să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art.297 alin.(4) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)**." Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întarească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și în beneficiul persoanei impozabile.**

Referitor la TVA în sumă totală de y lei dedusă de societate și neacceptată la deducere, se reține faptul că, deși în vederea lămuririi unor aspecte privind activitatea societății și stabilirii stării de fapt fiscale, prin adresa nr.

MBN_DEX-x/08.01.2019 (anexa 7 la RIF), organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului societatii imputernicite prezentarea tuturor documentelor prin care sa justifice scopul achizitionarii utilajelor/sistemelor/bunurilor achizitionate de la furnizori si locul unde se afla acestea pe teritoriul Romaniei acesta prezinta explicatii cu caracter general si situatii din analiza carora nu se poate determina daca bunurile ce au facut obiectul facturii de achizitie se regasesc in livrarile catre beneficiari, cata vreme acestea sunt identificate sub alte denumiri.

Astfel, din analiza situatiei privind corelarea intre achizitii si vanzari si a unor facturi de vanzare emise de societatea contestatara catre clienti in perioada verificata, prezentate de societate in timpul inspectiei fiscale, rezulta urmatoarele:

Spre ex: produsul masina de taiat semiautomata DG142 E (PVC), identificat la pozitia A1 din anexa la contractul de vanzare-cumparare se regaseste in facturile de vanzare cu urmatoarele denumiri: U-2000 intalatie mobila de aspiratie-nr.articol z catre clientul M V - TASTE; Cadru de sustinere pe doua laturi pentru produse lungi-nr. articol z catre clientul C H mbh; Cadru de sustinere cu doua laturi-nr.articol z catre clientul C H mbh; K posturi pentru panze de circular-nr. articol z catre I D SRL; K posturi pentru panze de circular-nr. articol z catre RI SRL (factura nr.Vx/07.04.2017); K posturi pentru panze de circular-nr. articol z catre R C SRL (factura nr. x/07.04.2017).

Se retine ca, desi potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitiile de bunuri efectuate este conditionat de utilizarea acestora "in folosul operatiunilor sale taxabile", respectiv dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care operatiile economice sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor sale impozabile, societatea nu a dat curs acestor reglementari legale, intrucat nu a prezentat nicio dovada din care sa rezulte modul in care au fost folosite achizitiile pentru realizarea operatiunilor taxabile.

Asa cum s-a retinut anterior, achizitia unor bunuri/servicii in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, ***achizitia bunurilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.***

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca X GmbH *nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte faptul ca bunurile au fost achizitionate in beneficiul sau, astfel incat simpla afirmatie privind necesitatea achizitionarii acestora in vederea desfasurarii activitatii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.*

Se retine totodata faptul ca, potrivit art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„Art. 113. - Obiectul inspectiei fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscala procedează la:

(...);

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă; (...);

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; (...).”

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei vizand neluarea in considerare la stabilirea starii de fapt fiscale a documentelor justificative, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analiza documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 321 - Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, (...), în conformitate cu prevederile din normele metodologice.”

Or, asa cum s-a aratat in continutul deciziei, nedemonstrarea faptului ca sunt in folosul operatiunilor impozabile a condus la masura neacordarii dreptului de deducere a TVA din factura emisa de furnizor de catre inspectia fiscala.

Faptul ca nu au existat justificarile scrise care sa poata proba scopul achizitiilor efectuate, motivatia societatii vizand dreptul de deducere a TVA in baza documentelor prezentate este lipsita de orice suport legal.

Cata vreme, asa cum reiese din explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumei facturate de furnizor, sustinerile privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Se retine ca, nici in sustinerea contestatiei, X GmbH nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la TVA dedusa, desi potrivit art.269 si art.276 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Urmare sustinerii orale a contestatiei, consemnata in Minuta nr. MBR_DGR x/23.05.2019, prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/03.06.2019, reprezentantul E&Y SRL, in calitate de imputernicit al societatii nerezidente a prezentat Nota explicativa, prin care mentioneaza ca revine cu explicatii/documente asa cum au fost consemnate in minuta privind sustinerea orala a contestatiei.

In ceea ce priveste reconcilierea detaliata intre bunurile achizitionate de la furnizor si cele livrate catre clientii societatii se precizeaza ca acestea se regasesc in Anexa 2 in care sunt mentionate "toate echipamentele achizitionate de la ACG, numarul facturii conform carora aceste bunuri au fost livrate catre clientii finali, numele acestora si valoarea facturata", singura explicatie fiind aceea ca "se poate observa o legatura directa intre bunurile achizitionate si cele livrate ulterior de catre Societate. Asadar, nu exista nicio indoiala ca acestea au fost achizitionate in scopul operatiunilor taxabile ale Societatii."

De retinut este faptul ca situatia identificata ca anexa 2 purtand denumirea "Projekt A in Rumanien 2017", semnata de reprezentantul societatii este prezentata in limba germana, nefiind tradusa, astfel incat nu pot fi identificate produsele inscrise si nu se poate stabili legatura intre bunurile achizitionate si cele livrate ulterior, potrivit sustinerilor contestatarei.

Urmare adresei transmisa prin e-mail in data de 25.06.2019, prin care Serviciul solutionare contestatii 2 a remis catre AFCN documentele depuse de societate, mentionate mai sus si a solicitat formularea punctului de vedere asupra acestora, precum si prezentarea motivelor pentru care nu se poate realiza reconcilierea intre achizitiile din factura de achizitie emisa de ACG si vanzarile catre clienti, prin adresa transmisa prin e-mail in data de 11.07.2019, AFCN a transmis adresa inregistrata la AFCN sub nr. MBN_DEX x/08.07.2019, prin care reprezentantul E&Y SRL a prezentat situatia reconcilierii intre bunurile achizitionate si cele vandute, tradusa in limba romana.

Urmare analizei comparative intre situatia transmisa cu adresa de mai sus, anexa detaliata la contractul de vanzare-cumparare incheiat si facturile de vanzare catre clienti, prezentate in timpul inspectiei fiscale, au rezultat urmatoarele:

Pentru exemplificare:

- Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC AIC: produsul vandut este "masa de lucru cu unitate si stantare" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "unitate de inspectie si vitrare aluminiu" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A20.
- Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC T SRL: produsul vandut este "banc de lucru cu masina de indoit profiluri" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "dispozitiv pentru distantiere curbate din aluminiu IMSA" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B13 (produs care apare vandut si pe alta factura).
- Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre M V din Slovacia, produsele vandute sunt:
 - "K 8 116 banc drill" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masina semiautomata pentru montaj E" cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A13;
 - "ELU fierastrau" cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "fierastrau circular dublu E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A17;
 - " U-2000 sistem de extractie mobil" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masina de taiat semiautomata" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A1;
 - "masa asamblare" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "dispozitiv debavurare E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A12 (produsul apare vandut pe mai multe facturi);
 - "Schele suport" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masina de sudat PVC U" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A11;
 - "Sistem de cabluri E SHZ" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "dispozitiv debavurare E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A12 (produsul apare vandut pe mai multe facturi).
- Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC C SRL, produsele vandute sunt:
 - "P fierastrau dublu pentru taieri inclinate" - cod x iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "fierastrau circular dublu U" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A18;

- "Carucior cu rafturi pe doua laturi" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masina de sudura" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A10;

- "Masa de asamblare" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masa de sudura si debavurare semiautomata" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A10;

- "Schele suport" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masa de sudura" - cod 375979, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A10;

- "Masa de asamblare ferestre FTM" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "dispozitiv de debavurare E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A12;

- "R consola cu doua laturi" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "suport metalic fix J" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B23;

- "Banc de lucru" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "suport metalic fix J" - cod 376632, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B23.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC M SRL, produsele vandute sunt:

- "Cadru transport cu doua laturi H" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masina automata de debitat sticla J IMSA" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B6;

- "Cadru transport pentru panouri M" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masina automata de debitat sticla J IMSA" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B6;

- "Sistem de depozitare automat F" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masina automata de debitat sticla J IMSA" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B6;

- "Masa de incarcare rotativa B" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masina de incarcat G B" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B7;

- "Fierastrau pentru taieri inclinate F" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "fierastrau pentru bagheta decorativa IMSA" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B12;

- "Masa de asamblare" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "masa rotativa pentru sigilat IMSA" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B20.1.

- Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre B W din Marea Britanie, produsele vandute sunt:
 - "Schele suport" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "masina de sudat U" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A11;
 - "Schele suport" - cod x iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "masina de sudat U" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A11;
 - "Carucior de transport pe doua laturi" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "masina semiautomata pentru montare fierarie" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A13;
 - "Carucior de transport pe doua laturi" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "masina semiautomata pentru montare fierarie" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A13;
 - "Rack consola pe o latura" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "suport metalic fix J" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B23;
 - "Masa de lucru" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "suport metalic fix J" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B23.
- Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre HB P din Croatia, produsele vandute sunt:
 - "Rack consola" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "Fierastrau pentru rama geam GLS - E " - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A14;
 - "Dispozitiv de inserat suruburi E " - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "Dispozitiv de debavurare manual E " - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A12;
 - "Masina de frezat cu fanta de apa E " - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "Masina semiautomata frezat gauri evacuare E " - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A2;
 - "Aparat de sudura orizontal S " - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "Masina de sudura si debavurare semiautomata" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A10;
 - "Dispozitiv de curatare colt" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "Masina de sudura semiautomata" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A10;
 - "Masa de asamblare montaje E " - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexeii la contract acest cod corespunde produsului "Unitate

inspectie si vitrare E ” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A16;

- “Masa de verificare si aplicare a geamurilor E ” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Masina semiautomata pentru montaj fierarie” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A13;

- “Compresor suruburi A C” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Compresor cu aer comprimat” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind bonus (produsul apare vandut si pe o alta factura).

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre C H din Germania, produsele vandute sunt:

- “Bormasina electrica cu percutie B” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Masina de gaurit R” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A6;

- “Fierastrau circular de mana B” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Unitate de inspectie si vitrare VE E” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A16;

- “Bormasina electrica cu percutie B” - cod x iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Masina de gaurit R ” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A6;

- “Cadru de sustinere cu doua laturi” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Masina de taiat semiautomata E ” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A1;

- “Cantar digital cu platou” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Masina de sudat PVC U” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A11;

- “Cadru de sustinere cu doua laturi” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Masina de taiat semiautomata E ” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A1;

- “Cadru de sustinere pentru sticla” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Sistem manual cu 16 sertare pentru depozitare” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B1;

- “Cadru de sustinere cu doua laturi pentru panouri de sticla ” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului ”Sistem manual cu 16 sertare pentru depozitare” - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B1;

- “Cadru de sustinere cu doua laturi pentru panouri de sticla” - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod

corespunde produsului "Sistem manual cu 16 sertare pentru depozitarea sticlei IMSA" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B1;

- "Cadru de sustinere cu doua laturi pentru panouri de sticla" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Sistem manual cu 16 sertare pentru depozitarea sticlei L" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B2;

- "Cadru de transport pentru panouri de sticla" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masina de taiat sticla laminata B" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B9;

- "Cadre de sustinere pentru geamuri" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masina de taiat sticla laminata B" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B9;

- "Cadru de sustinere cu doua laturi" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Suport metalic fix J" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B23.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC T SRL, produsele vandute sunt:

- "Sistem de extractie pentru aschii din plastic U" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Fierastrau pentru rama geam E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A14;

- "Rack consola pe o latura" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Suport metalic fix J" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B23;

- "Rack consola pe o latura" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Suport metalic fix JEMCO" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B23.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC Q D SRL, produsul vandut este:

- "Rack de trafic intens" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Armatura din otel E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A9.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre K M din Cehia, produsele vandute sunt:

- "Masa de verificare si aplicare a geamurilor E" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masini semiautomate pentru montare fierarie" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A13;

- "Fierastrau circular G" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Fierastrau pentru distantiere din aluminiu IMSA" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B11.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC I SRL, produsele vandute sunt:

- "Lot de lame fierastrau K" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masina de taiat semiautomata E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A1;

- "Lot de lame fierastrau" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Fierastrau circular aluminiu GRAUL" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A19.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre B I din Bulgaria, produsele vandute sunt:

- "Fierastrau circular de mana B" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Unitate de inspectie si vitrare E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A16;

- "Banc de slefuit dublu B" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Dispozitiv de debavurare E" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A12.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC A D SRL, produsele vandute sunt:

- "Masa de asamblare rotativa" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Suport fix pentru stocarea produselor finite" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B24;

- "Unitate de dozaj manuala" cod x iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contractul amintit mai sus la acest cod corespunde produsul "Masina pentru incarcare cu bagheta I" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B14.1.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC C SRL, produsele vandute sunt:

- "Fierastrau circular MACC" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Fierastrau de taiat pentru armare U" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A5;

- "Masina de frezat aluminiu" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masina de frezat imbinari F" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A3.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC C SRL, produsul vandut este:

- "Masa de taiere si slefuire geamuri" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract la acest cod corespund doua produse "Masa pentru sticla sparta" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B5 si "Masina automata de taiat B" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B8.

● Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC T SRL, produsul vandut este:

- "Masina de frezat cu fanta de apa" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contractul amintit mai sus la acest cod

corespunde produsul "Masina de frezat pentru fierarie si inchidere usi E " - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A7.

- Factura nr. V din 07.04.2017 emisa catre SC M F SRL, produsul vandut este:
 - "Masa asamblare ferestre" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masa rotativa pentru sigilat W" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind B20.2.

- Factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC T SRL, produsele vandute sunt:
 - "Fierastrau dublu pentru taieri inclinate E " - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masina de taiat semiautomata E " - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A1.

- "Carucior de transport pe doua laturi" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masina de sudura si de debavurare semiautomata" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A10.

- "Carucior cu rafturi" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masina de sudura si de debavurare semiautomata" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A10.

- "Carucior de transport pe doua laturi" - cod x, iar conform situatiei de reconciliere prezentata si anexei la contract acest cod corespunde produsului "Masina de sudura si de debavurare semiautomata" - cod x, identificat in anexa la contractul de cumparare ca fiind A10.

Concluzionand, in ceea ce priveste efectuarea corelarii intre bunurile achizitionate prin factura de achizitie pentru care s-a dedus TVA si cele inscrise in facturile de vanzare, urmare analizei documentelor transmise de reprezentantii societatii nerezidente pentru completarea dosarului contestatiei rezulta urmatoarele aspecte:

- Produsul "masina de taiat semi-automata DG142 E (PVC)" identificat in anexa 1 la contractul de achizitie bunuri nr. x/23.02.2017 ca fiind A1 se regaseste vandut sub diverse denumiri, dupa cum urmeaza :

- in factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre M V din Slovacia - instalatie mobila de aspirare;

- in factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre CHG din Germania - schelet dublu de stocare (apare vandut de doua ori);

- in factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC ID SRL din Romania - K fierastrau post;

- in factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC R SRL din Romania - K fierastrau post;

- in factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC TP SRL din Romania - fierastrau dublu contur;

- in factura nr. Vx din 07.04.2017 emisa catre SC R I SRL din Romania.

Se constata ca, pentru acest produs nu apare specificat numarul de bucati achizitionate.

- Produsul “dispozitiv de debavurare manuala pentru PVC E” identificat in anexa 1 la contractul de achizitie bunuri nr. x/23.02.2017 ca fiind A12 se regaseste vandut dupa cum urmeaza :
 - in factura nr.Vx din 07.04.2017 emisa catre MV din Slovacia apare vandut de doua ori sub diverse denumiri - masa montaj si cablu transport electric;
 - in factura nr.Vx din 07.04.2017 emisa catre B din Bulgaria - capra dubla polizare;
 - in factura nr.Vx din 07.04.2017 emisa catre HB P DOO din Croatia - masina de introdus suruburi;
 - in factura nr.Vx din 07.04.2017 emisa catre SC C din Romania - masa montaj sticla.

- Produsul “masina automata de debitat sticla cu stocare J-IMSA” identificat in anexa 1 la contractul de achizitie bunuri nr. x/23.02.2017 ca fiind B6 se regaseste vandut dupa cum urmeaza :
 - in factura nr. x din 20.03.2017 emisa catre G M R din Belgia - regal tip casete pentru depozitare sticla;
 - in factura nr.Vx din 07.04.2017 emisa catre SC M din Romania apare vandut de trei ori sub diverse denumiri - cadru transport pentru panouri geam; sistem de depozitare automat; sistem stocare automat.

- Produsul “fierastrau circular - aluminiu GRAUL” identificat in anexa 1 la contractul de achizitie bunuri nr. x/23.02.2017 ca fiind A19 se regaseste vandut dupa cum urmeaza :
 - in factura nr.Vx din 07.04.2017 emisa catre SC I D SRL din Romania - fierastrau post;
 - in factura nr.Vx din 07.04.2017 emisa catre SC R SRL din Romania - fierastrau debitare;
 - in factura nr.Vx din 07.04.2017 emisa catre SC R SRL din Romania - fierastrau pendular.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art.269 alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Din textul de lege mai sus invocat rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Referitor la documentele depuse de reprezentantul societatii nerezidente in sustinerea cauzei urmare sustinerii orale a contestatiei si analizate de organele de inspectie fiscala nu s-a putut determina daca bunurile achizitionate sunt similare celor vandute, avand in vedere ca:

- nu au fost prezentate procese verbale de dezmembrare utilaje, echipamente, unelte, etc. in care sa fie identificate bunurile rezultate urmare acestui proces, respectiv o evaluare a bunurilor rezultate urmare dezmembrarii;

- nu s-au prezentat documente care sa probeze cine a efectuat dezmembrarea, cu identificarea fiecarui bun rezultat din demontarea celor 2 linii de productie;

- nu s-a prezentat nicio expertiza tehnica pentru a putea stabili valoarea bunurilor demontate, in conditiile in care achizitia a vizat 2 linii de productie evaluate global, fiind stabilit un pret global;

- denumirea si codul bunurilor inscrise in facturile de vanzare a bunurilor catre diversi clienti prezentate in timpul inspectiei fiscale nu se pot corela cu denumirea si codul bunurilor achizitionate si inscrise in anexa la contractul nr.2/23.02.2017 incheiat cu furnizorul SC ACG SRL.

- pentru produsele date cu titlu de exemplu nu este specificat in anexa la contractul de achizitie numarul de bucati achizitionate de catre societatea contestatara;

Mai mult, din analiza anexei la contractul de achizitie, a facturilor de vanzare inscrise in jurnale rezulta faptul ca, unele bunuri achizitionate prin dezmembrare de la SC ACG SRL conform facturii nr. x/02.03.2017 nu au fost vandute si nici nu s-au prezentat procese verbale de distrugere pentru acestea.

Prin urmare, in conditiile in care, nici in factura de achizitie bunuri de la furnizor, nici in anexa de la contractul de achizitie si nici in vreo alta situatie prezentata de catre reprezentantii societatii nerezidente X GMBH nu exista inscrisa valoarea fiecarui bun achizitionat nu se poate demonstra ca TVA dedusa si inscrisa in factura de achizitie emisa de furnizorul SC ACG SRL este deductibila.

Cata vreme, societatea nerezidenta X GMBH nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea cauzei, urmare sustinerii orale a contestatiei, documente referitoare la TVA dedusa din factura emisa de furnizor care sa demonstreze faptul ca, bunurile achizitionate pentru care s-a dedus TVA sunt aceleasi cu cele inscrise in facturile de vanzare, contrar sustinerilor din contestatie nu pot fi retinute afirmatiile contestatarii privind dreptul de deducere a TVA in suma de y lei.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca societatea nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza bunurile achizitionate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art. 276 din Codul de procedura fiscala - "(1) *În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de*

drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii” se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei din factura emisa de furnizor.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CN x/08.02.2019.

3.3. Referitor la TVA colectata in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta datoreaza TVA colectata de inspectia fiscala in conditiile in care, in perioada verificata a procedat la stornarea unor facturi emise catre clienti, fara a prezenta documente justificative privind aceste operatiuni

In fapt, in perioada verificata, societatea contestatara X GmbH a efectuat livrari de bunuri pe teritoriul Romaniei.

In lunile august 2016, aprilie 2017 si mai 2017 a inregistrat stornari ale unor facturi emise catre clienti locali in suma totala de v lei, pentru care TVA este in suma de y2 lei.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA colectata in suma de y2 lei aferenta acestor stornari, pe motiv ca nu au fost prezentate documente care sa justifice aceste operatiuni.

In drept, potrivit art.287 si art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal:

“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;

b) in cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca

urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz. În cazul în care ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare sunt încasate sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

“**Art. 291** - (1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

Referitor la TVA colectata in suma de y2 lei, din constatările organelor de inspectie fiscala reiese ca societatea nerezidenta a inregistrat in lunile august 2016, aprilie 2017 si mai 2017 stornarea unor facturi emise catre clienti pe teritoriul Romaniei, fara a prezenta documente justificative din care sa rezulte circuitul bunurilor.

Prin Nota explicativa MBN_DEX nr. x/08.01.2019, reprezentantul societatii precizeaza: “(...) politica companiei este de a emite facturi pentru bunurile ce urmeaza a fi livrate, inasa livrarea efectiva are loc la momentul platii facturilor. In cazul in care facturile nu sunt platite, Societatea dispune anularea respectivei operatiuni prin emiterea de facturi. Toate facturile de stornare inregistrate de catre societate pe perioada inspectiei fiscale sunt aferente unor bunuri care nu au mai fost livrate, asadar societatea a dispus regularizarea sumelor mentionate in facturile neplatite.”

Atat facturile emise initial cat si cele stornate poarta mentiunea “incarcata in camion”, inasa nu au fost prezentate documente care sa justifice locul unde se afla bunurile, respectiv daca acestea au fost returnate furnizorului, vandute catre alti clienti, distruse sau se afla in custodie la terti, nefiind prezentate procese verbale de custodie, de distrugere sau alte documente justificative.

De asemenea, din explicatiile verbale ale imputernicitului si prin Nota explicativa MBN_DEX nr. x/14.01.2019 rezulta ca achizitiile efectuate in perioada iulie-august 2016 au fost efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA (ex: factura nr.Vx/11.07.2016 emisa catre C E SRL in valoare totala de t lei din care TVA in suma de t lei a fost stornata in luna august 2016) nefiind prezentata vreo situatie a acestor bunuri.

Se retine faptul ca nici in sustinerea contestatiei X GmbH nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la TVA, respectiv, daca bunurile nu au fost livrate unde se regasesc acestea depozitate, cu atat mai mult cu cat din explicatiile contestatarei rezulta ca societatea nu mai detine bunuri achizitionate si nevandute, desi potrivit art.269 si art.276 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru TVA colectata in suma de y2 lei .

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art. 287, art. 291, art.297, art.299, art.321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Jurisprudenta CJUE, art.9, art.113, art.130, art. 269 si art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GmbH in ceea ce priveste aspectele procedurale.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GmbH impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CN x/08.02.2019, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti pentru TVA neacceptata la deducere in suma de y1 lei.

3. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GmbH impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CN x/08.02.2019, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti pentru TVA colectata in suma de y2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

