



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluții
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 298 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SRL, înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
A-SLP 1459/27.07.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. prin adresa nr.X./21.07.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP 1459/27.07.2016, asupra contestației formulate de **.X. SRL**, cu sediul în nr.X., str. .X., județul nr.X., având cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./2011, prin Cabinet de Avocat .X. conform Împuternicirii avocațiale seria .X./2016, anexată în original la dosarul cauzei.

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-.X./14.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./14.04.2016, prin care, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.X./12/2015, a fost stabilită suplimentar și respinsă la rambursare TVA în sumă de **.X. lei**, contestată de societate.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. F-.X./14.04.2016, a fost comunicată societății în data de **22.04.2016**, potrivit confirmării de primire nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **04.06.2016** potrivit ștampilei Oficiului Poștal aplicată pe originalul plicului de expediere a titlului de creanță.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./14.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./14.04.2016, .X. SRL susține următoarele:

În perioada 2013 – 2015, a realizat o investiție constând în parc .X. .X., constructor fiind societatea.X. Italia (în continuare .X.), conform contractului pentru proiectare, achiziție, construire, dare în exploatare și pornire la cheie pentru instalația .X.ă .X., încheiat în data de 11.07.2016.

În baza acestui contract, societatea, în calitate de beneficiar, a efectuat plăți în avans către .X., aceasta realizând construcția investiției proiectate.

Pe parcursul derulării lucrărilor au fost încheiate între .X. SRL și .X. mai multe documente care au atestat încheierea unor faze de lucrări distincte.

Societatea susține că esențial în soluționarea contestației sunt următoarele:

- .X. emite factura nr..X./11.11.2015 în valoare totală de .X. lei, din care baza este de .X. lei și TVA în valoare de .X. lei,
- .X. SRL solicită în termenul legal rambursarea TVA aferentă acestei facturi, în sumă de .X. lei, fiind îndeplinite condițiile legale prevăzute de lege,
- în soluționarea cererii de rambursare, autoritatea fiscală consideră că faptul generator a intervenit la data de 28.10.2014,
- ținând seama de faptul că până la data de 01.12.2014 .X. SRL a fost în sistemul de TVA la încasare, autoritatea fiscală a respins la rambursare suma de .X. lei, considerând că nu se justifică rambursarea deoarece nu s-a efectuat plata facturii menționate.

Societatea susține că faptul generator intervine la momentul la care ar fi putut dispune de bunul în cauză (parcul .X.) ca și proprietar, în condiții normale de funcționare. Acest moment s-a realizat abia în cursul anului 2015 când societatea a obținut Certificatul de conformitate tehnică, licența de exploatare, acreditarea finală, avizul de mediu.

Întrucât după data de 01.12.2014 societatea nu a mai fost în sistem de TVA la încasare, iar faptul generator a intervenit după această

dată, .X. SRL susține că îndeplinește condițiile prevăzute de lege privind rambursarea TVA în sumă de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./14.04.2016 , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./14.04.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice nr.X. au constatat următoarele:

În luna noiembrie 2015, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./11.11.2015 emisă de.X. Italia (în continuare .X.) – sediu permanent desemnat .X., în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Prin Notificarea din data de 25.01.2016, organele de inspecție fiscală au solicitat .X. SRL documentele care au stat la baza stabilirii valorilor înscrise în factura nr..X./11.11.2015

În baza documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. – sediu permanent desemnat .X. a emis în luna iulie 2015 factura aferentă celei de a treia tranșe din Actul adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul de proiectare, achiziție, construcție, punere în funcțiune și dare în folosință a Parcului .X. .X. al cărui beneficiar este .X. SRL, respectiv factura .X./01.07.2015, corectată ulterior în luna noiembrie 2015 prin emiterea facturii de stornare nr..X./11.11.2015 și a facturii cu valorile corectate nr..X./11.11.2015, în condițiile în care Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune a lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X. a fost încheiat în data de 28.10.2014.

De asemenea, s-a constatat că potrivit balanței de verificare întocmită la 31.12.2015 nu s-a efectuat nicio plată către furnizorul .X., deși potrivit Actului adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul de proiectare, achiziție, construcție, punere în funcțiune și dare în folosință a Parcului .X. .X., termenul de plată pentru prețul contractual este fixat la 31.12.2015.

Urmare efectuării controlului încrucișat la .X. – sediu permanent desemnat .X., prin Procesul verbal nr..X./21.03.2016 s-au constatat următoarele:

.X. SRL a emis în anul 2015 Certificatul de recepție preliminară pentru Centrala de la .X. cu data de 30.11.2014. Pentru lucrări finalizate în 2014, .X. a emis factura în luna iulie 2015, invocând motive “administrative”.

Data punerii în funcțiune a Centralei .X.e .X. este data de 28.10.2014, conform Procesului verbal de recepție a punerii în funcțiune nr..X./28.10.2014 prin care s-a consemnat faptul că s-a admis recepția punerii în funcțiune a capacității și nu mai sunt necesare alte măsuri pentru o cât mai bună exploatare a capacității puse în funcțiune. După această dată, .X. – sediu permanent desemnat .X. nu a mai înregistrat

facturi emise de furnizori, aferente lucrărilor de construcții legate de acest obiectiv. Astfel, la această dată erau întrunite condițiile pentru emiterea facturii celei de a treia tranșe din Actul adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul de proiectare, achiziție, construcție, punere în funcțiune și dare în folosință a Parcului .X. .X., al cărui beneficiar este .X. SRL.

Astfel, prin Procesul verbal nr..X./21.03.2016 s-a constatat că emiterea de către .X. – sediu permanent desemnat .X. în data de 01.07.2015 a facturii .X. către .X. SRL s-a realizat fără respectarea prevederilor art.155 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință s-a constatat că la data de 28.10.2014 a intervenit faptul generator al TVA pentru serviciile de construcții montaj realizate de către .X. – sediu permanent desemnat .X. pentru beneficiarul .X. SRL și, prin urmare, TVA aferentă acestor operațiuni este exigibilă la data de 28.10.2014 potrivit art.134 alin.(1) – alin.(3), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru emiterea cu întârziere a facturilor către .X. SRL, .X. – sediu permanent desemnat .X. a invocat motive administrative interne, natura acestora nejustificând aplicarea necorespunzătoare a dispozițiilor legale privind emiterea, utilizarea și înregistrarea acestora la perioada la care se referă.

Având în vedere cele de mai sus, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 28.10.2014 a intervenit faptul generator al TVA pentru serviciile de construcții montaj realizate de către .X. – sediu permanent desemnat .X. pentru beneficiarul .X. SRL și, prin urmare, TVA aferentă acestor operațiuni este exigibilă la data de 28.10.2014 potrivit prevederilor legale mai sus menționate.

Prin urmare, s-a constatat că pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă celei de a treia tranșe din Actul adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul de proiectare, achiziție, construcție, punere în funcțiune și dare în folosință a Parcului .X. .X., exigibilitatea intervine la data de 28.10.2014, această dată fiind consemnată în Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune nr..X./28.10.2014 a lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X..

Întrucât până la data de 01.12.2014, .X. SRL a fost în sistemul TVA la încasare, în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei în sumă de .X. lei societatea avea obligația îndeplinirii condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit balanței de verificare întocmită la 31.12.2015, nu s-a efectuat nicio plată către furnizorul .X. – sediu permanent desemnat .X..

Întrucât .X. SRL nu a achitat contravaloarea facturilor emise de acest furnizor, în perioada verificată societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor efectuate de .X. – sediu permanent desemnat .X., acest drept fiind amânat până la data la care .X. SRL va achita contravaloarea facturilor către furnizor.

S-a constatat că în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și art.134 alin.(4¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii seria PUS nr..X./04.11.2015 emisă de .X. SRL nr.X. reprezentând servicii pază, întrucât nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, contravaloarea acestei facturi nefiind achitată furnizorului, .X. SRL aplicând sistemul TVA la încasare.

S-a constatat că dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei este amânat până la data la care .X. SRL va achita contravaloarea acestei facturi către furnizor.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL are drept de deducere a TVA înscrisă în factura nr..X./11.11.2015 emisă de .X. SPA Genova Italia – sediu permanent desemnat .X. în baza Actului adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X. încheiat în data de 11.07.2013, în condițiile în care la data la care a intervenit faptul generator al taxei aferentă operațiunilor derulate între cele două societăți, respectiv 28.10.2014, .X. SRL aplica sistemul TVA la încasare, iar până la data finalizării inspecției fiscale aceasta nu a achitat furnizorului taxa aferentă serviciilor care i-au fost prestate.

În fapt, în luna noiembrie 2015, .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./11.11.2015 emisă de.X. Italia (denumită în continuare .X.) – sediu permanent desemnat .X. în baza Actului adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X. încheiat în data de 11.07.2013 cu.X. Italia.

Factura nr..X./11.11.2015 are înscrisă la rubrica explicații: “event of invoicing n.3 – Preliminary Acceptance of Plant, according to Last Contractual Amendment Article 2.3 C) ii)”, “85% of the new Contract Price deducted the amounts invoiced ad of the Event of Invoicing n.1 and 2, and the First Two Years .X. Tarifs”, respectiv “85% din noul preț contractual cu deducerea I) a sumelor facturate pentru lucrările de la punctul 1 și 2 de mai sus și ii) tarifele .X. pentru primii doi ani” potrivit pct.C) din Actul adițional nr..X./08.07.2014.

Conform explicațiilor date de către administratorul societății în data de 27.01.2016, “valorile înscrise în factura .X./11.11.2015 de .X. euro, respectiv .X. lei sunt rezultatul prevederilor contractuale prevăzute în Actul adițional nr.3 din 08 iulie 2014, articolul 2.3 alineatul C, care prevede, la punctul 3 din tabel, următorul algoritm de calcul pentru această factură: .X. euro (costul total) *0,85 (85%) - (.X.) (avans 1+avans 2)-.X. (.X.)”.

Prin emiterea în data de 11.11.2015 a facturii nr. .X. și a facturii de stornare nr. .X./11.11.2015 au fost corectate valorile înscrise în factura .X./01.07.2015.

La pct.3 din contractul încheiat în data de 11.07.2013, în care .X. SRL are calitatea de beneficiar, iar .X. – sediu permanent desemnat .X. de contractant, s-a prevăzut “Obiectul contractului”, astfel:

“3.1 [...] beneficiarul însărcinează contractantul, care prin prezenta acceptă, lucrările, inclusiv proiectarea, achiziția și furnitura, construcția, testarea, racordarea la rețeaua de energie electrică, darea în funcțiune și pornirea instalației ce se va livra în condiții de exploatare complete, conform principiului “la cheie”, în schimbul plății din partea beneficiarului către contractant a prețului contractului stabilit cu prezentul contract [...]. Contractantul va executa lucrările folosind propriile mijloace și resurse, pe propria răspundere, riscuri și costuri. Contractantul poate folosi terți (furnizori și subcontractanți) în condițiile și limitele prezentului contract, fiind pe deplin responsabil pentru îndeplinirea tuturor cerințelor contractului, precum și pentru implementarea, la cele mai înalte standarde a instalației conform celor mai bune practici curente în sectorul industrial al instalațiilor de energie electrică”.

În conformitate cu pct.3.3 din contract, sunt prezentate “Principalele activități pentru lucrările de care se va ocupa contractantul” (ridicări topografice ale amplasamentului, definirea traseelor, eșantionare și probe de sol; manipulări de teren, excavări; lucrări de construcție; ridicarea instalației și lucrările electrice, teste, racordarea la rețeaua electrică, darea în exploatare și pornirea instalației etc.).

La pct.5 din contractul mai sus menționat sunt prevăzute “obligațiile contractantului”, iar la pct.7 “obligațiile beneficiarului”, respectiv beneficiarul va:

„[...]”

7.2 obține toate autorizațiile înregistrate pe numele beneficiarului și necesare pentru executarea lucrărilor,

7.3 preda la data intrării în vigoare a contractului amplasamentul contractului, accesibil și disponibil pentru executarea lucrărilor [...],

7.5 efectua plata prețului contractual către contractant conform ratelor, termenelor și condițiilor specificate în Articolul 20 [...].

Potrivit art.20 “Prețul contractului și plățile”: “Părțile convin ca prețul contractului cu sumă forfetară pentru execuția lucrărilor și îndeplinirea tuturor prevederilor contractuale este de .X. euro [...]”.

Prevederile contractului pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X. încheiat în data de 11.07.2013 au fost modificate și completate prin trei acte adiționale, ultimul fiind Actul adițional nr..X./08.07.2014, prin care părțile au stabilit, potrivit pct.2.2:

“A) Programul general de derulare a proiectului, prezentat în Anexa 7 la contract este complet înlocuit de noul program de derulare [...] care, prin urmare, va constitui, în scopul contractului noul “program al Proiectului”.

B) Noul program prevede, printre altele, următoarele:

i) titlul de proprietate și, prin urmare, riscurile conexe, inclusiv responsabilitatea și controlul asupra parcului .X., inclusiv aspectele legate de securitate și custodie, vor fi transferate către utilizator odată cu emiterea Certificatului de recepție preliminară;

ii) recepția finală va avea loc după o perioadă de 24 de luni de la data recepției preliminare;

iii) perioada de garanție va acoperi perioada de 24 de luni menționată mai sus după recepția preliminară până la recepția finală; și

iv) finalizarea lucrărilor mecanice a avut loc la 7 iulie 2014 (noul „Termen de finalizare a lucrărilor mecanice”)

iar potrivit pct.2.3:

“B) [...] cuantumul forfetar al prețului contractului, inițial stabilit la .X. euro [...] este majorat, prin prezentul act, cu tarifele .X. pentru primii doi ani ajungând la .X. și constituie noul preț contractual;

C) Noul preț contractual (inclusiv tarifele .X. pentru primii doi ani):

i) va deveni scadent și plătit integral de către VIS către .X. la termen, adică la 31 decembrie 2015, termen care se poate prelungi cu o perioadă egală cu durata întârzierii la finalizarea lucrărilor mecanice conform noului termen limită de finalizare a lucrărilor mecanice (noul “termen de plată”); și

ii) va fi facturat după cum urmează (indiferent de faptul că termenul de plată pentru prețul contractual este – fără să prejudicieze o eventuală prelungire – fixat la 31 decembrie 2015):

1. Deschiderea efectivă a șantierului (deja facturată la 31 decembrie 2013) – suma facturată de .X. euro;

2. Finalizarea organizării de șantier – emiterea raportului de accept în urma inspecției în teren (deja facturată la 31 decembrie 2013) – suma facturată de .X. euro;

3. Recepția preliminară a Parcului .X. – emiterea certificatului de recepție preliminară de către utilizator – 85% din noul preț contractual cu deducerea i) a sumelor facturate pentru lucrările de la punctul 1 și 2 de mai sus și ii) tarifele .X. pentru primii doi ani;

4. Orice perioadă de 3 luni după data Recepției preliminare până la 31 decembrie 2015 – suma facturată fiind de 1/8 din suma tarifelor O6M pentru primii doi ani;

5. La 31 decembrie 2015 – restul rămas din prețul contractual după deducerea sumelor deja facturate la punctele 1, 2, 3, 4 de mai sus.

Potrivit pct.19.5, 20.6 și 28.10 din Actul adițional nr..X./08.07.2014:

“19.5 Prețul convenit pentru modificări, conform articolelor 19.3, 19.3 și 19.4 de mai sus se va adăuga la prețul contractului și se va achita în baza facturii la data recepției preliminare împreună cu prețul contractual la termenul stabilit.”

„20.6 Constructorul poate emite facturi pentru plata prețului contractului, inclusiv facturi pentru activități derulate de filiala locală a Constructorului (dacă este cazul) după verificarea în teren a îndeplinirii obligațiilor și executării lucrărilor conform tabelului (A) de mai jos [...]”, pct. 3 din acest tabel având același conținut ca pct.3 prezentat mai sus.

“28.10 Odată cu emiterea Certificatului de recepție preliminară, Parcul .X. este predat către utilizator iar titlul de proprietate asupra parcului, precum și riscurile respective, sunt transferate către utilizator”.

În data de 28.10.2014 a fost întocmit Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.3 pentru lucrările de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X. (inclusiv stație transformare 20/110 kV), LES 110 kV și Celulei 110 kV în Stația de transformare și conexiuni 110/20 kV.

Potrivit pct.II "Constatări" din acest proces verbal:

"2. În perioada 28.09.2014 – 28.10.2014 au fost efectuate probele tehnologice ale utilajelor și instalațiilor aferente capacității pentru exploatarea normală a instalațiilor și utilajelor tehnologice și asigurarea calității produselor, conform documentației tehnico – economice.

3. La data recepției, nivelul atins de indicatorii aprobați este următorul:

- numărul de panouri și invertoare aferente ATR .X./30.04.2014 sunt alimentate și funcționale;

- rețeaua de IT necesară racordării parcului, precum și stația de transformare aferentă parcului 110 kV/20 kV sunt funcționale;

- rețeaua de MT și JT aferentă parcului este funcțională;

- rețeaua de comunicații din interiorul parcului este funcțională;

- racordul 110kV aferentă CEF .X. este funcțional și debitează energie în SEN [...].

6. Alte constatări: Nu e cazul",

iar potrivit pct.III "Concluzii":

"1. Pe baza constatărilor și a concluziilor consemnate mai sus, comisia de recepție, în unanimitate, cu majoritate de păreri, hotărăște: *Admiterea recepției punerii în funcțiune a capacității.*

2. Comisia de recepție stabilește că pentru o cât mai bună exploatare a capacității puse în funcțiune mai sunt necesare următoarele măsuri: Nu e cazul".

În baza documentelor prezentate de .X. SRL organele de inspecție fiscală au constatat că:

- .X. – sediu permanent desemnat .X. a emis către contestatar, în luna iulie 2015, factura aferentă celei de a treia tranșe din Actul adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul de proiectare, achiziție, construcție, punere în funcțiune și dare în folosință a Parcului .X. .X. al cărui beneficiar este .X. SRL, respectiv factura .X./01.07.2015, corectată ulterior în luna noiembrie 2015 prin emiterea facturii de stornare nr..X./11.11.2015 și a facturii cu valorile corectate nr..X./11.11.2015, în condițiile în care Procesul verbal nr.X de recepție a punerii în funcțiune a lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X. a fost încheiat în data de 28.10.2014,

- potrivit balanței de verificare întocmită la 31.12.2015 nu s-a efectuat nicio plată către furnizorul .X., deși potrivit Actului adițional nr..X./08.07.2014 la

Contractul de proiectare, achiziție, construcție, punere în funcțiune și dare în folosință a Parcului .X. .X., termenul de plată pentru prețul contractual este fixat la 31.12.2015,

- există neconcordanțe între sumele / perioadele raportate de cele două societăți prin Declarațiile informative privind livrările / prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod 394) aferente perioadei iulie – noiembrie 2015.

Pentru clarificarea corectitudinii datelor, s-a efectuat un control încrucișat la .X. – sediu permanent desemnat .X., la finalizarea căruia a fost întocmit Procesul verbal nr.X./21.03.2016 prin care s-a constatat faptul că data punerii în funcțiune a Centralei .X. .X. este data de 28.10.2014. Ulterior lunii octombrie 2014, .X. – sediu permanent desemnat .X. nu mai înregistrează facturi emise de furnizori aferente lucrării de construcție legate de Parcul .X. .X., în zilele de 27 și 28 octombrie 2014 fiind efectuate lucrări de testare a echipamentelor. De asemenea, s-a constatat că prin Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.X./28.10.2014, s-a consemnat faptul că a fost admisă recepția punerii în funcțiune a capacității și nu mai sunt necesare alte măsuri pentru o cât mai bună exploatare a capacității puse în funcțiune.

Astfel, prin Procesul verbal nr.X./21.03.2016, s-a constatat că la data de 28.10.2014 erau întrunite condițiile pentru emiterea facturii celei de a treia tranșe din Actul adițional nr.X./08.07.2014 la Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X. încheiat în data de 11.07.2013 al cărui beneficiar este .X. SRL.

În consecință, s-a constatat că:

- .X. – sediu permanent desemnat .X. trebuia să factureze către .X. SRL contravaloarea în lei a sumelor: “.X. euro din care baza impozabilă .X. euro și TVA în sumă de .X. euro (85% din noul preț contractual cu deducerea i) sumelor facturate pentru lucrările de la punctul 1 și 2 de mai sus și ii) tarifele .X. pentru primii doi ani, fiind calculat astfel: .X. euro * 85% = .X. euro – .X. euro – .X. euro – .X. euro = .X. euro)”, având în vedere prevederile art. 134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- emiterea de către .X. – sediu permanent desemnat .X. în data de 01.07.2015 a facturii .X./01.07.2015 către .X. SRL în care s-a înscris “85% din noul preț contractual cu deducerea i) sumelor facturate pentru lucrările de la punctul 1 și 2 de mai sus și ii) tarifele .X. pentru primii doi ani”, s-a realizat fără respectarea prevederilor legale referitoare la termenul de facturare astfel cum este reglementat de art.155 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

- la data de 28.10.2014 intervine faptul generator al TVA pentru serviciile de construcții montaj realizate de .X. – sediu permanent

desemnat .X. pentru beneficiarul .X. SRL și, prin urmare TVA aferentă acestor operațiuni este exigibilă la data de 28.10.2014 potrivit art.134 alin. (1) – alin.(3), art. 134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) din actul normativ mai sus menționat,

- din datele prezentate de .X. – sediu permanent desemnat .X. au rezultat întârzieri evidente în emiterea facturilor cu explicații nejustificate, nesuținute cu documente,

- potrivit adresei înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. sub nr..X./01.03.2016, .X. – sediu permanent desemnat .X. a precizat că “nu a încasat nicio o sumă din partea .X. SRL aferentă facturilor emise către aceasta în baza contractului și actelor adiționale aferente încheiate între părți”.

Urmare constatărilor din Procesul verbal nr..X./21.03.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice nr.X. au întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.03.2016 (necontestată de societate), prin care au fost stabilite următoarele măsuri:

“1. Organizarea, conducerea contabilității de gestiune adaptată specificului activității, întocmirea documentelor din care să rezulte informațiile legate de costul bunurilor, lucrărilor și serviciilor facturate către .X. SRL [...]. Reconsiderarea evidențelor financiar – contabile și fiscale ținând cont de exigibilitatea TVA recunoscută de prevederile Codului fiscal, astfel cum a fost prezentată în prezentul act, a bazelor de impozitare privind TVA [...]. Entitatea va proceda la corecția deconturilor de TVA în care au fost înregistrate necorespunzător valorile facturate”.

Având în vedere că așa cum s-a constatat și prin Procesul verbal nr..X./21.03.2016, faptul generator și exigibilitatea TVA aferentă serviciilor de construcții montaj realizate de .X. – sediu permanent desemnat .X. pentru .X. SRL în baza Contractului pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X. încheiat în data de 11.07.2013 și Actelor adiționale la acesta, intervin la data de 28.10.2014 (data punerii în funcțiune a Centralei .X. .X.), ținând cont și de prevederile Ordinului președintelui Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei nr. 48/2013 privind aprobarea Regulamentului pentru acordarea licențelor și autorizațiilor în sectorul energiei electrice, Hotărârii Guvernului nr.51/1996 privind aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice și a punerii în funcțiune a capacităților de producție, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă celei de a treia tranșe din Actul adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X., taxă

Înscrisă în factura nr..X./11.11.2015 și pentru care contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere, faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data de 28.10.2014.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(1) lit.a și art.134 alin. (4¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât până la data de 01.12.2014, .X. SRL a fost în sistemul TVA la încasare, iar aceasta nu a achitat contravaloarea facturilor emise de .X. – sediu permanent desemnat .X., fapt consemnat și în Procesul verbal nr..X./21.03.2016, s-a constatat nerespectarea prevederilor art.146 alin.(1) lit.a din actul normativ mai sus menționat, coroborat cu pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor efectuate de .X. – sediu permanent desemnat .X., este amânat până la data la care .X. SRL va achita contravaloarea facturilor către furnizor.

De asemenea, s-a constatat faptul că identificarea Centralei .X.e situată în localitatea .X., executată în baza contractului din data de 11.07.2013 încheiat între .X. SRL și .X. – sediu permanent desemnat .X., a fost realizată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice nr.X., constatările fiind cuprinse în Procesul verbal de control inopinat nr..X./15.01.2015 încheiat la .X. SRL.

În drept, potrivit art. 145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

Potrivit acestor prevederi legale dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Organul de soluționare a contestației reține că în luna noiembrie 2015, .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./11.11.2015 emisă de .X. – sediu permanent desemnat .X., în baza Actului adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X. încheiat în data de 11.07.2013, respectiv s-a facturat “Noul preț contractual” prevăzut la pct. C) din Actul adițional nr..X./08.07.2014, așa cum s-a reținut la situația de fapt, proiect pentru care, în data de 28.10.2014, a fost întocmit Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.X pentru lucrările de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X. (inclusiv stație

transformare 20/110 kV), LES 110 kV și Celulei 110 kV în Stația de transformare și conexiuni 110/20 kV.

Prin emiterea facturii nr..X./11.11.2015 a fost corectată factura .X./01.07.2015 emisă de .X. – sediu permanent desemnat .X. pentru cea de a treia tranșă din Actul adițional nr..X./08.07.2014.

Urmare verificării încrucișate efectuată la furnizorul .X. – sediu permanent desemnat .X., finalizată prin întocmirea Procesului verbal nr..X./21.03.2016, având în vedere că:

- în data de 28.10.2014 a fost întocmit Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.3 pentru lucrările de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X. (inclusiv stație transformare 20/110 kV), LES 110 kV și Celulei 110 kV în Stația de transformare și conexiuni 110/20 kV, prezentat la situația de fapt, prin care se consemnează faptul că s-a admis recepția punerii în funcțiune a capacității și nu mai sunt necesare alte măsuri pentru o cât mai bună exploatare a capacității puse în funcțiune,

- ulterior lunii octombrie 2014, .X. – sediu permanent desemnat .X. nu mai înregistrează facturi emise de furnizori aferente lucrării de construcție legate de Parcul .X. .X.,

- în zilele de 27 și 28 octombrie 2014 fiind efectuate lucrări de testare a echipamentelor,

s-a constatat că data punerii în funcțiune a Centralei .X. .X., realizată de furnizor în baza contractului încheiat în data de 11.07.2013 și a actelor adiționale la acesta, prezentate la situația de fapt, este data de 28.10.2014.

Astfel, în baza prevederilor art.134 alin.(1) – alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

precum și art. 134¹ alin.(1) și alin.(7), art.134² alin.(1) din actul normativ mai sus menționat, potrivit căroră:

„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.[...]*

(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. [...]*

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

prin Procesul verbal nr..X./21.03.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 28.10.2014 erau întrunite condițiile pentru emiterea facturii celei de a treia tranșe din Actul adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X. încheiat în data de 11.07.2013 al cărui beneficiar este .X. SRL.

În consecință, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că faptul generator și exigibilitatea TVA aferentă serviciilor de construcții montaj realizate de .X. – sediu permanent desemnat .X., pentru .X. SRL, în baza Contractului pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X. încheiat în data de 11.07.2013 și Actelor adiționale la acesta, intervin la data de 28.10.2014 (data punerii în funcțiune a Centralei .X. .X.).

Or, .X. – sediu permanent desemnat .X. a emis către .X. SRL, în luna iulie 2015, factura aferentă celei de a treia tranșe din Actul adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul de proiectare, achiziție, construcție, punere în funcțiune și dare în folosință a Parcului .X. .X., respectiv factura .X./01.07.2015, corectată ulterior în luna noiembrie 2015 prin emiterea facturii de stornare nr..X./11.11.2015 și a facturii cu valorile corectate nr..X./11.11.2015, în condițiile în care Procesul verbal nr.3 de recepție a punerii în funcțiune a lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X. a fost încheiat în data de 28.10.2014.

Astfel, .X. – sediu permanent desemnat .X. avea obligația să factureze .X. SRL, la data de 28.10.2014, “85% din noul preț contractual cu deducerea i) sumelor facturate pentru lucrările de la punctul 1 și 2 de mai sus și ii) tarifele .X. pentru primii doi ani”, și nu în luna iulie 2015 prin factura .X., corectată în luna noiembrie 2015 prin emiterea facturii de stornare nr..X./11.11.2015 și a facturii cu valorile corectate nr..X./11.11.2015.

Se reține că, urmare constatărilor din Procesul verbal nr..X./21.03.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice nr.X. au întocmit Dispoziția de măsuri nr..X./21.03.2016, prin care, așa cum s-a reținut la situația de fapt, s-a dispus în sarcina .X. – sediu permanent desemnat .X. următoarea măsură: “Reconsiderarea evidențelor financiar – contabile și fiscale ținând cont de exigibilitatea TVA recunoscută de prevederile Codului fiscal, astfel cum a fost prezentată în prezentul act, a bazelor de impozitare privind TVA [...]. Entitatea va proceda la corecția deconturilor de TVA în care au fost înregistrate necorespunzător valorile facturate”.

Așa cum rezultă din adresa nr..X./23.11.2016 a Administrației Județene a Finanțelor Publice nr.X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2156/23.11.2016, la această instituție nu a fost înregistrată o contestație a .X. – sediu permanent desemnat .X. formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.03.2016 sau Procesul verbal nr..X./21.03.2016.

Având în vedere cele de mai sus, în speță se rețin prevederile art.134 alin.(4¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“În cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul de TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3), regimul de impozitare aplicabil este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care se emite o factură sau se încasează un avans, înainte de data la care intervine faptul generator. În aceste situații se aplică regimul de impozitare în vigoare la data emiterii facturii sau la data încasării avansului, după caz.”

Prin urmare, întrucât până la data de 01.12.2014 .X. SRL a aplicat sistemul TVA la încasare, pentru operațiunile derulate cu .X. – sediu permanent desemnat .X., respectiv realizarea de către .X. – sediu permanent desemnat .X. în beneficiul .X. SRL a Centralei .X. .X., pusă în funcțiune în data de 28.10.2014, regimul de impozitare aplicabil este

regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, respectiv la data de 28.10.2014, așa cum s-a reținut mai sus.

În consecință, având în vedere că la această dată .X. SRL aplica sistemul TVA la încasare, se rețin prevederile art.145 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). [...]

Conform pct.45 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal referitoare la amânarea dreptului de deducere până în momentul în care taxa aferentă bunurilor/serviciilor este plătită furnizorului/prestatorului se aplică numai pentru taxa care ar fi deductibilă potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) - (4¹), art. 145¹, 147 și 147¹ din Codul fiscal.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că în cazul achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, dar numai pentru taxa care ar fi deductibilă potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) - (4¹), art. 145¹, 147 și 147¹ din Codul fiscal.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

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

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

dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Prin urmare, pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

Însă, așa cum rezultă din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./14.04.2016, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, potrivit balanței de verificare întocmită la 31.12.2015 nu s-a efectuat nicio plată către furnizorul .X. – sediu permanent desemnat .X., deși potrivit Actului adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul de proiectare, achiziție, construcție, punere în funcțiune și dare în folosință a Parcului .X. .X., termenul de plată pentru prețul contractual este fixat la 31.12.2015.

De asemenea, faptul că .X. SRL nu a achitat contravaloarea facturilor emise de .X. – sediu permanent desemnat .X., a fost consemnat și în Procesul verbal nr..X./21.03.2016 încheiat la acest furnizor din analiza căruia rezultă că potrivit adresei înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. sub nr..X./01.03.2016, .X. – sediu permanent desemnat .X. a precizat că “nu a încasat nicio o sumă din partea .X. SRL aferentă facturilor emise către aceasta în baza contractului și actelor adiționale aferente încheiate între părți”.

În consecință, întrucât .X. SRL, persoană impozabilă care la data de 28.10.2014 aplica sistemul TVA la încasare, nu a făcut dovada plății în cazul achizițiilor efectuate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății, în perioada verificată (octombrie – noiembrie 2015) dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./11.11.2015 emisă de .X. – sediu permanent desemnat .X., în baza Actului adițional nr..X./08.07.2014 la Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire “la cheie” pentru instalația .X.ă .X. încheiat în data de 11.07.2013, și în mod legal au constatat că dreptul de deducere a acestei taxe aferentă lucrărilor efectuate de .X. – sediu permanent desemnat .X., este amânat până la data la care .X. SRL va achita contravaloarea facturilor către furnizor.

În ceea ce privește argumentele societății potrivit cărora faptul generator al TVA intervine la momentul la care societatea ar fi putut dispune de bunul în cauză (parcul .X.) ca și proprietar, în condiții normale de funcționare, moment care s-a realizat abia în anul 2015 când .X. SRL a obținut Certificatul de conformitate tehnică, Licența de exploatare, acreditarea finală și avizul de mediu, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut mai sus în cuprinsul prezentei decizii, constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la data la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA aferentă operațiunilor în cauză, care au stat la baza emiterii Dispoziției de măsuri nr..X./21.03.2016 prin care s-a dispus în sarcina furnizorului .X. – sediu permanent desemnat .X. reconsiderarea evidențelor financiar – contabile și fiscale ținând cont de exigibilitatea TVA recunoscută de prevederile Codului fiscal și corecția deconturilor de TVA în care au fost înregistrate necorespunzător valorile facturate, nu au fost contestate de către această societate.

Mai mult, se reține că finalizarea Centralei .X.e .X. a permis societății să solicite obținerea licenței pentru exploatarea comercială a acestei capacități de producție a energiei electrice în perioada imediat următoare.

Astfel, în data de 13.11.2014, .X. SRL a depus la Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei cererea înregistrată sub nr..X., în baza căreia a fost emisă Licența nr.X./15.05.2015 pentru exploatarea comercială a capacităților de producere a energiei electrice, anexată în copie la dosarul cauzei.

Potrivit art.20 alin.(1) lit.g din Anexa 1 – Regulament pentru acordarea licențelor și autorizațiilor în sectorul energiei electrice la Ordinul președintelui Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei nr. 48/2013 privind aprobarea Regulamentului pentru acordarea licențelor și autorizațiilor în sectorul energiei electrice:

“(1) În vederea acordării unei licențe pentru exploatarea comercială a capacităților de producere a energiei electrice sau a energiei electrice și termice în cogenerare, pe lângă documentele prevăzute la art. 18, solicitantul persoană juridică anexează:

g) procese-verbale de recepție a punerii în funcțiune a capacităților energetice, încheiate în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 51/1996 privind aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice și a punerii în funcțiune a capacităților de producție, în cazul capacităților energetice noi sau retehnologizate;”.

Astfel, împreună cu cererea înregistrată la Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei cererea înregistrată sub nr..X. pentru obținerea licenței pentru exploatare comercială a capacităților de producere a energiei electrice, .X. SRL avea obligația să depună și Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune nr..X./28.10.2014 pentru lucrările de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X. (inclusiv stație transformare 20/110 kV), LES 110 kV și Celulei 110 kV în Stația de transformare și conexiuni 110/20 kV, încheiat în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 51/1996, așa cum rezultă și din constatările organelor de inspecție fiscală.

Din punct de vedere fiscal, pentru prestările de servicii în cauză, data la care intervine faptul generator al TVA este data acceptării lucrărilor de către beneficiar, respectiv data Procesului verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.3 și anume 28.10.2014 și nu data la care societatea ar fi putut dispune de bunul în cauză (parcul .X.) ca și proprietar, în condiții normale de funcționare, așa cum susține aceasta, aspectele menționate de societate neavând relevanță în stabilirea tratamentului fiscal al taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor derulate.

Mai mult, se reține că susținerile societății sunt în contradicție cu prevederile stabilite prin contractul încheiat în data de 11.07.2013 și Actul adițional nr..X./08.07.2014 la acesta, care la pct.2.2 lit.B alin.(i) fac referire la faptul că “titlul de proprietate și, prin urmare, riscurile conexe, inclusiv responsabilitatea și controlul asupra Parcului .X., inclusiv aspectele legate de securitate și custodie, vor fi transferate către utilizator odată cu emiterea Certificatului de recepție preliminară”.

Așa cum rezultă din Certificatul de recepție preliminară, anexat în copie la dosarul cauzei, acesta a fost emis la data de 30.11.2014, iar potrivit Actului adițional nr..X./08.07.2014, pct.2.2 lit.A, părțile au convenit:

“Programul general de derulare a proiectului, prezentat în Anexa 7 la contract este complet înlocuit de noul program de derulare anexat la prezentul act adițional (Anexa 2.2 A) care, prin urmare, va constitui, în scopul contractului noul “Program al Proiectului”.

Conform anexei în care este prezentat Programul general de derulare a proiectului, s-au stabilit următoarele termene:

- pentru "Activitatea prevăzută la nr.X - "Punere în funcțiune / Prima pornire" - "data de început: luni 28.07.2014"; "data de finalizare: joi 14.08.2014"

- pentru "Activitatea prevăzută la nr.X - "Certificat recepție preliminară" - "data de început: vineri 15.08.2014; "data de finalizare: vineri 15.08.2014".

Astfel, rezultă faptul că părțile au stabilit ca certificatul preliminar să fie emis la o zi după data punerii în funcțiune. Întrucât Procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune nr.3 pentru lucrările de montaj utilaje, echipamente, instalații tehnologice aferente Centralei .X. .X. (inclusiv stație transformare 20/110 kV), LES 110 kV și Celulei 110 kV în Stația de transformare și conexiuni 110/20 kV a fost încheiat în data de 28.10.2014, conform prevederilor contractuale, la o zi după punerea în funcțiune ar fi trebuit emis Certificatul de recepție preliminară.

Prin urmare, proprietatea asupra proiectului realizat de .X. – sediu permanent desemnat .X. în beneficiul .X. SRL, potrivit prevederilor contractuale, s-a transferat în anul 2014 când a fost emis Certificatul de recepție preliminară și nu în anul 2015 așa cum susține societatea.

De asemenea, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele societății referitoare la faptul că a efectuat plăți în avans către furnizorul .X. – sediu permanent desemnat .X., întrucât această afirmație nu este susținută cu documente, societatea neanexând în susținerea contestației niciun înscris din care să rezulte efectuarea vreunei plăți către acest furnizor cu privire la proiectul realizat.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din 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 și **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./14.04.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a

Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care deși societatea contestă aceste obligații fiscale nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura seria PUS nr..X./04.11.2015 reprezentând servicii de pază, emisă de .X. SRL, societate care se afla în sistem TVA la încasare, întrucât valoarea acestei facturi nu a fost achitată în luna noiembrie 2015, nefiind îndeplinite prevederile art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru apribarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, deși .X. SRL contestă TVA în sumă totală de .X. lei, pentru TVA suma de .X. lei, nu a prezentat motivele de fapt și de drept în susținerea propriei cauze și nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze.

În drept, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
c) motivele de fapt și de drept;
d) dovezile pe care se întemeiază;”*

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) 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, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

precum și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa în care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală..

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea

care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, și întrucât *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) 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, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./14.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

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

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./14.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./14.04.2016, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./14.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice nr.X. în baza Raportului de

inspecție fiscală nr.F-.X./14.04.2016, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL
X