



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.309/2014
privind soluționarea contestației formulate de
.X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. 907782/12.11.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./2013, cu privire la contestația formulată de .X., persoană juridică străină având sediul social în .X., .X., .X., și înregistrată în scopuri de T.V.A. în România sub codul de înregistrare fiscală .X., reprezentată convențional de .X. SPRL, conform împuternicirii avocațiale seria .X./2013, anexată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr..X., respectiv **.X./2013**, data comunicării titlului de creanță mai sus menționat , conform mențiunii olografe a împuternicitorului societății și a ștampilei aplicate pe adresa

nr..X./2013 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., și data depunerii contestației, respectiv .X./2013, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X..

I. .X. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. formulată precizând următoarele:

a) Inspecția fiscală a fost efectuată fără temei legal.

Contestatară menționează că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală au fost menționate aspecte contradictorii și anume că, domiciliul fiscal al contribuabilului ar fi în Municipiul .X., str. .X. nr..X., bl. .X., .X. precum și aspectul că .X. este înregistrată în scopuri de TVA în România, la organul fiscal competent în conformitate cu art.153 alin.(4) din Codul fiscal, din data de .X./2007.

Contestatară consideră că, faptul că .X. este înregistrată în scopuri de TVA în România, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(4) din Codul fiscal, exclude existența unui domiciliu fiscal în România întrucât conform acestor prevederi sunt supuse înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile care nu sunt stabilite în România conform art.125¹alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, societatea consideră că întrucât nu este stabilită în România și nici nu deține un sediu fix în România de la care să se efectueze livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile cu taxă pe valoarea adăugată și nici nu deține în România un sediu permanent în sensul impozitului pe profit, administrarea acestuia se realizează în conformitate cu prevederile OMFP nr.2157/2006, cu modificările și completările ulterioare, iar competența pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent a fost stabilită prin art.1 alin.1 din OMFP nr.2157/2006 iar la art.1 alin.(1) lit.c) din acest ordin s-a stabilit că, contribuabilii nerezidenți, stabiliți în spațiul comunitar, ce au potrivit legilor speciale dreptul de a se înregistra direct în

România se administrează de către serviciul de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X..

Prin urmare, întrucât .X. s-a înregistrat în scopuri de TVA în România conform art.153 alin.(4) din Codul fiscal, competența de administrare revine serviciului de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X..

Societatea susține că administrarea .X. se realizează în conformitate cu prevederile procedurii .X. stabiliți în comunitate care se înregistrează direct aprobată prin OMFP nr.2157/2006 iar prevederile acestei proceduri nu reglementează inspecția fiscală la contribuabilii nerezidenți, fapt pentru care OMFP nr.2157/2006, invocat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală ca și bază legală pentru efectuarea inspecției fiscale la societatea .X., nu poate constitui temei legal pentru efectuarea inspecției fiscale.

În plus, contestatara precizează că, la data la care a fost efectuată inspecția fiscală, societatea nu mai era înregistrată în scopuri de TVA în România.

Având în vedere prevederile pct.66 alin.(12) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare precum și faptul că prin declarația .X., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./2011, s-a solicitat anularea înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de .X./2011, ca urmare a încetării activității, rezultă că la data la care a început inspecția fiscală, .X./2011, calitatea societății de persoană nerezidentă, înregistrată direct în scopuri de TVA în România a încetat să mai existe și ca atare și calitatea sa de subiect în cadrul unui raport juridic fiscal în România.

Astfel, societatea susține că la data începerii inspecției fiscale și mai mult, la data finalizării inspecției fiscale, nu mai putea fi subiect de drepturi și obligații fiscale în România. Această concluzie rezultă și din faptul că verificarea fiscală s-a oprit la data de .X./2011, dată la care devenea valabilă anularea înregistrării în scopuri de TVA.

Din acest motiv, societatea susține că la data anulării înregistrării în scopuri de TVA a încetat și obligația prevăzută de pct.66 alin.7 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, de a deține o adresă în România la care pot fi examinate toate evidențele și documentele ce trebuie păstrate în conformitate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal.

2) Inspecția fiscală a fost efectuată de către o autoritate necompetentă .

Societatea susține, având în vedere faptul că, administrarea obligațiilor fiscale ale .X. trebuia să se efectueze de către Serviciul .X. , organizat în cadrul Activității .X. din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., precum și faptul că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., deci de o altă structura decât cea care, potrivit OMFP nr.2157/2006 avea competență să administreze obligațiile fiscale datorate de .X. și ținând cont de prevederile art.36 alin.3 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia competența revine organului fiscal stabilit prin ordin la propunerea președintelui ANAF.

3.1) Nerecunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții locale de bunuri și servicii.

Societatea consideră că a respectat prevederile Titlului VI – “ Taxa pe valoarea adăugată”, Cap, X – “Regimul deducerilor” iar organele de inspecție fiscală au înlăturat dreptul de deducere în mod abuziv prin raportare la dispoziții legale din Titlul II – “Impozitul pe profit” al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatara susține că la data exercitării dreptului de deducere, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor era exigibilă, în condițiile în care furnizorii/prestatorii au emis facturi și au colectat taxa pe valoarea adăugată pentru livrarea de bunuri și pentru serviciile prestate iar organele de inspecție fiscală nu au făcut niciun moment dovada că furnizorii nu au înregistrat taxa colectată, nedisponând verificări încrucișate la aceștia.

Societatea susține că a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, având în vedere că achizițiile de bunuri și servicii au fost efectuate pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere, fapt dovedit în primul rând de faptul că autoritățile fiscale au înregistrat –o în scopuri de TVA, în conformitate cu dispozițiile art.153 alin. (4) din Codul fiscal, întrucât în condițiile în care autoritățile fiscale ar fi apreciat ca nu va desfășura operațiuni care dau drept de deducere n-ar fi emis la data de .X./2007 certificatul de înregistrare în scopuri de TVA.

Mai mult, societatea a derulat pe teritoriul României operațiuni impozabile, emițând către SC .X. SRL factura nr..X./2010, purtătoare de TVA, factura care se regăsește în jurnalul de vânzări.

Totodată, societatea precizează că dispozițiile art.145 alin.(2) lit.a) nu impun existența unei legături directe și imediate între bunurile și serviciile achiziționate și operațiunile taxabile, astfel încât derularea

acestor operațiuni taxabile este de natură să permită deducerea taxei aferentă achizițiilor locale de bunuri și servicii.

Deasemenea, societatea consideră că demersul organului de inspecție fiscală de nerecunoaștere a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii este în contradicție cu măsurile dispuse prin raportul de inspecție fiscală la capitolul "TVA colectată", prin care acestea au colectat TVA aferentă bunurilor ce au făcut obiectul unor achiziții intracomunitare pentru care nu a demonstrat necesitatea achiziției și pe care nu le deține în stoc.

Societatea susține că a respectat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, deținând facturi legal întocmite, emise pe numele acesteia de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de TVA.

Totodată, contestatara precizează că dispozițiile legale în materia deducerii TVA nu impun vreo condiție cu privire la prezentarea vreunui înscris suplimentar în cazul achiziționării de bunuri și servicii, așa cum au procedat organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere că a justificat dreptul de deducere cu documentele prevăzute de lege (documente întocmite în mod corespunzător), precum și faptul că bunurile și serviciile au fost destinate operațiunilor taxabile, societatea consideră că nu erau motive pentru a fi diminuată taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de .X. lei.

3.2) Nerecunoașterea dreptului de deducere a taxei aferentă facturilor care nu conțin codul fiscal al cumpărătorului și contravaloarea în lei.

Societatea consideră că măsura dispusă de organele fiscale, de nerecunoaștere a dreptului de deducere a taxei aferentă facturilor care nu conțin codul fiscal al cumpărătorului și contravaloarea în lei a bunurilor și serviciilor prestate este o măsură excesivă, iar organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să permită corectarea acestor documente în conformitate cu procedura reglementată de art.159 din Codul fiscal și pct.81² din Normele de aplicare a Codului fiscal.

3.3) Referitor la modificarea bazei impozabile la TVA colectată, contestatara susține că nici situația de fapt reținută de către organele de control și nici dispozițiile legale invocate de acestea nu sunt de natură să susțină măsura de colectare a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate intracomunitar.

Societatea precizează că, în raportul de inspecție fiscală s-a consemnat faptul că a înregistrat în jurnalul de cumpărări pentru perioada verificată achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la

plata TVA, prin taxare inversă, cu TVA aferentă în cuantum de .X. lei precum și faptul că achizițiile intracomunitare înregistrate în jurnalele de TVA se regăsesc declarate în declarațiile recapitulative cod .X. privind livrările/achizițiile, prestările intracomunitare și în deconturile de TVA.

Având în vedere prevederile art.157 alin.(2) din Codul fiscal, potrivit cărora taxarea inversă este o modalitate de plată a taxei aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, societatea susține că s-a recunoscut faptul că a efectuat plata, prin taxare inversă, a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare.

Totodată, societatea precizează că efectuarea taxării inverse nu ar fi fost permisă decât în situația unei achiziții intracomunitare care îndeplinește condițiile pentru exercitarea de către contribuabil a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, inclusiv condiția ca bunurile achiziționate intracomunitar să fie destinate operațiunilor taxabile.

Societatea precizează că deși organele de inspecție fiscală au sugerat că bunurile achiziționate intracomunitar nu erau destinate operațiunilor taxabile ale societății și ca nu are drept de deducere în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Codul fiscal coroborat cu 145 alin.(2) din Codul fiscal, nu au luat nicio măsură de neadmitere la deducere a TVA aferentă bunurilor achiziționate intracomunitar, considerând în mod implicit ca acestea sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, contestatara susține că în acest context, măsura de colectare a taxei pe valoarea adăugată, la nivelul sumei pentru care a efectuat taxare inversă este o măsură contradictorie cu reținerile de la capitolul "TVA deductibilă" și nesusținută de niciun temei legal.

Prin urmare, societatea susține că nu avea obligația să demonstreze deținerea în stoc a bunurilor sau să prezinte documente de custodie/depozitare a bunurilor sau orice alte documente din cadre să rezulte pentru ce operațiuni au fost efectuate achizițiile intracomunitare atâta timp cât autoritățile fiscale au recunoscut dreptul de deducere.

Mai mult, dispozițiile legale invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt de natură să susțină măsura de colectare a taxei pe valoarea adăugată .

Astfel, contestatara susține că prevederile art.142 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt aplicabile cauzei întrucât nu a invocat scutirea de TVA la achiziția intracomunitară și a taxat aceste operațiuni prin taxare inversă.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au precizat niciun element din care să rezulte că a livrat bunurile achiziționate intracomunitar către SC .X. SRL, astfel încât invocarea dispozițiilor art.128 alin.(1) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , în susținerea ideii că a avut loc o livrare de bunuri care intră în sfera de aplicare a TVA, este irelevantă.

De asemenea, invocarea dispozițiilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pretenția cu societatea să dețină în stoc bunurile sau documentele de custodie/ depozitare a bunurilor este lipsită de relevanță în condițiile în care nu are înregistrat un sediu permanent în România în sensul impozitului pe profit sau un sediu fix în accepțiunea TVA și nu este obligată să țină contabilitatea conform legislației în România.

Astfel, societatea susține că atâta timp cât nu are decât un cod de înregistrare în scopuri de TVA și nu are organizată în România evidența contabilă iar nici dispozițiile legale din România nu impun o obligație în acest sens și nici obligația de păstrare a evidențelor bunurilor intrate în gestiune sau de efectuare a inventarului, rezultă că nu puteau fi constatate bunuri lipsă în gestiune, fapt pentru care nu puteau face obiectul unei livrări asimilate de bunuri în sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.

3.4. Referitor la obligațiile de plată accesorii

În susținerea solicitării de anulare a obligațiilor fiscale accesorii societatea invocă aceleași motive ca și cele precizate în privința anulării obligațiilor fiscale accesorii.

În raport de cele mai sus precizate, contestatara solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea deciziei de impunere pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și obligații fiscale accesorii.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./2013, au fost constatate următoarele:

Perioada supusă verificării: .X./2007-.X./2011

.X. a fost înregistrată în scopuri de TVA , la organul fiscal competent, în conformitate cu art.153 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din data de .X./2004, codul fiscal de înregistrare al firmei fiind .X., conform certificat seria .X. nr..X..

Societatea are desemnat ca împuternicit pe doamna .X., administrator al SC .X. SRL.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată deductibilă, înregistrată în jurnalele de

cumpărări, pe perioada verificată, provine din achiziții intracomunitare de bunuri (materiale pentru instalații) și achiziții locale de bunuri și servicii.

Referitor la achizițiile intracomunitare de bunuri, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat achiziții de materiale de la diverși furnizori intracomunitari.

Totodată, s-a constatat că au fost înregistrate în jurnalele pentru cumpărări pentru perioada verificată (.X. 2007- .X. 2011), achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă) cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, situație prezentată detaliat în anexa nr..X. la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, s-a constatat că achizițiile intracomunitare de bunuri se regăsesc declarate în declarațiile recapitulative – cod .X. privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare și în deconturile de TVA, excepție făcând luna .X. 2010, lună în care în decontul de TVA nu au fost preluate achiziții intracomunitare în valoare de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei și la rândul 17.1 – Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr..X./2013 prin care s-a dispus corectarea erorilor materiale din Decontul de TVA aferent lunii .X./2010, prin preluarea la rândul 17.1 – Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă) a sumei de .X. lei, cu TVA aferentă în quantum de .X. lei.

Referitor la achizițiile locale de bunuri și servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat astfel de achiziții de la diverse persoane juridice române.

În urma verificării documentelor prezentate de societate (jurnale pentru cumpărări și facturi de achiziție), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada .X. 2008-.X. 2011:

- facturi de achiziție reprezentând servicii cazare hotel, facturi de achiziție reprezentând materiale pentru instalații și/sau alte materiale, facturi de achiziție reprezentând reparații auto și piese, facturi de achiziție și bonuri fiscale reprezentând combustibil-motorină și

- facturi de achiziție reprezentând prestări de servicii respectiv închiriere container, frigider, birou, masă, scaun (locație .X.); servicii închiriere automacara (locație .X., Șos .X. nr..X., .X.); livrare, montaj și punere în funcțiune aparat aer condiționat la .X.; servicii închiriere macara la .X., .X.; prestări servicii izolații termice comandă, locație .X.; servicii inspecție –teste măsurare presiune comandă Proiect .X..

Organele de inspecție fiscală au solicitat împuternicitului contribuabilului, SC .X. SRL, explicații scrise și documente justificative privind activitatea desfășurată de societatea verificată, respectiv:

-pentru facturile reprezentând servicii cazare hotel: contracte/comenzi încheiate cu societățile hoteliere, datele de identificare ale persoanelor cazate, ștate de salarii, pontaje precum și orice alte documente din care să rezulte necesitatea închirierii camerelor la hoteluri.

- pentru facturile reprezentând achiziții de materiale pentru instalații și/sau alte materiale: motivul achiziționării și unde au fost folosite materialele, dacă materialele au fost vândute ca atare, dacă materialele au fost utilizate pentru lucrări de construcții și/sau instalații (caz în care s-au solicitat contractele/comenzile încheiate cu clienții, facturile emise, situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor, autorizații de construcții), dacă lucrările au fost executate cu personal propriu al societății (caz în care s-au solicitat ștatele de salarii și pontajele cu muncitorii care au executat lucrările), dacă lucrările au fost executate de subcontractori (caz în care s-au solicitat contracte/comenzi încheiate cu aceștia, facturile de achiziție, situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor).

-pentru facturile reprezentând reparații auto și piese: pentru ce autovehicule au fost efectuate reparațiile și cui aparțin acestea, cine a utilizat aceste autovehicule și în ce scop, documente doveditoare (certIFICATE de înmatriculare, foi de parcurs).

-pentru facturile reprezentând prestări servicii: pentru ce proiect/investiție/locație/client au fost achiziționate prestările de servicii, unde au fost efectuate serviciile (locație, client), documente justificative (contractele/comenzile încheiate cu furnizorii de servicii, situațiile de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor).

Referitor la solicitarea organului de inspecție fiscală, împuternicitul societății a precizat că nu a primit documentele solicitate și niciun alt fel de răspuns de la societate.

În urma analizării facturilor de achiziție prezentate de societate și înregistrate în jurnalele de cumpărări, organele de inspecție fiscală au constatat:

a) Societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei de pe facturi pentru care persoana impozabilă nu a prezentat documente justificative din care

să rezulte că achizițiile de bunuri și servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

-a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de cazare la hotel pentru care nu au fost prezentate contractele sau comenzile încheiate cu societățile hoteliere; datele de identificare a persoanelor care au fost cazate, ștate de salarii, pontaje și orice alte documente din care să rezulte necesitatea închirierii camerelor la hotelurile situate în județele .X., .X., .X., .X., .X..

-a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de piese auto și combustibil, serviciilor de reparații auto (nu a prezentat certificate de înmatriculare; foi de parcurs și explicații privind autovehiculele – cui aparțin acestea, cine le-a utilizat în România și în ce scopuri au fost folosite acestea) și aferentă serviciilor executate de diverși furnizori pentru care nu au fost prezentate documente justificative (contractele/comenzile încheiate cu furnizorii de servicii și /sau situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor).

Față de cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală nu au putut verifica realitatea operațiunilor din punct de vedere al realizării serviciilor facturate de furnizori, dacă sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, dacă au fost efectuate în totalitate, astfel încât să se poată stabili dacă societatea poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducerea TVA aferentă serviciilor înscrise în facturile înregistrate în jurnalele de cumpărări.

Având în vedere prevederile art.134¹ alin.(1) și alin. (4) coroborate cu prevederile art.134² alin.(1), art,145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că societatea nu a prezentat situații de lucrări pentru serviciile prestate, care să ofere posibilitatea identificării acestora în vederea analizei modului de îndeplinire a condițiilor necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv utilizarea în folosul operațiunilor taxabile , organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

b) Societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei de pe facturi care nu conțin toate informațiile prevăzute de art.155 alin (5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu conțin codul fiscal al cumpărătorului (.X.), detaliate în Anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

c) Societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei de pe facturi care nu conțin informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) lit.j) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv au fost emise de furnizor în euro, fără a fi menționată și contravaloarea în lei a TVA înscrisă pe facturi, detaliate în Anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

d) Societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi de achiziție care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, detaliate în Anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat o singură factură, respectiv factura nr..X./2010 emisă către clientul SC .X. SRL în valoare totală de .X. euro, din care TVA în sumă de .X. euro (.X. lei), reprezentând „reparație cazan abur”.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat împuternicitului societății explicații scrise și documente justificative privind activitatea desfășurată de aceasta, respectiv:

-în ce au constatat serviciile prestate clientului SC .X. SRL, locul prestării, beneficiarul lucrărilor executate, în ce perioadă au fost desfășurate lucrările și numărul de zile lucrate efectiv, documente doveditoare,

-dacă lucrările contractate au inclus și materii prime/materiale/mijloace fixe sau reprezintă numai manoperă, documente doveditoare,

-dacă lucrările au fost realizate cu personal propriu, muncitori din România sau din alte state, cine a plătit muncitorii, documente doveditoare (evidența persoanelor care au efectuat prestările, datele de identificare a acestora, societatea angajatoare), documente privind realizarea lucrărilor (foi de pontaj, situații de lucrări, procese verbale de recepție),

-cu ce utilaje au fost executate lucrările și cui aparțin aceste utilaje, în ce perioadă s-au efectuat lucrările, dacă utilajele au fost aduse din .X., care sunt documentele care au însoțit utilajele pe perioada transportului și sub ce formă au fost aduse în România (documente doveditoare), unde au fost depozitate /staționate utilajele pe perioada executării lucrărilor,

-contractele încheiate cu furnizorii și clienții, anexele la facturi, situațiile de lucrări parțiale și finale, procesele verbale de recepție parțială și finală, autorizații de construcție (dacă este cazul) și

- orice alte documente necesare stabilirii tratamentului fiscal și valoarea operațiunilor realizate.

Referitor la solicitarea organului de inspecție fiscală, împuternicitul societății a precizat că nu a primit documentele solicitate și niciun alt fel de răspuns de la societate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu nu a prezentat niciun contract/comandă încheiate cu clientul/clientii pentru lucrările efectuate în România și nu a prezentat situații de lucrări, procese verbale de recepție sau alte documente justificative pentru lucrările prestate.

Totodată, având în vedere că majoritatea prestărilor de servicii și respectiv a bunurilor achiziționate intracomunitar au avut ca loc de livrare localitatea .X., str. .X. nr..X. și/sau locația SC .X.SRL precum și faptul că nu au fost prezentate facturi emise pentru toate achizițiile de bunuri și servicii pentru determinarea valorii lucrărilor executate de .X.. pentru SC .X. SRL și SC .X.SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat verificare încrucișată la SC .X. SRL și SC .X.SRL.

În urma verificării încrucișate efectuate la SC .X. SRL s-a constatat că aceasta a avut relații comerciale atât cu .X. cât și cu .X..

Totodată, s-a constatat că SC .X. SRL a înregistrat factura nr..X./2010 emisă de .X. în jurnalul de cumpărări, în balanța de verificare, decontul privind TVA deductibilă din luna .X. 2011 și în declarația informativă cod .X. din semestrul .X. 2011.

Referitor la existența unui contract încheiat între SC .X. SRL și .X., reprezentanții SC .X. SRL au precizat că lucrările au fost executate în baza contractelor încheiate între SC .X. SRL și .X..

De asemenea, s-a constatat că valoarea totală a achizițiilor intracomunitare în perioada .X. 2007 - .X. 2011 efectuate de SC .X. SRL de la .X., este de .X. lei echivalentul a .X. euro.

.X. a emis facturi către SC .X. SRL reprezentând atât livrări de piese de schimb și componente necesare asamblării a două centrale termo-electrice aflate în localitatea .X., Str. .X. nr..X., jud. .X. și în locația .X., str. .X. nr. .X., jud. .X. cât și prestări servicii (lucrări reparații a celor două centrale termo-electrice).

Facturile emise de .X. au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări TVA, în balanțele de verificare și în declarația recapitulativă cod .X. din perioada în care au fost emise iar livrările efectuate și serviciile prestate de .X. către SC .X. SRL au avut la bază contracte.

În urma verificării încrucișate efectuate la SC .X.SRL s-a constatat că SC .X. SRL a derulat tranzacții economice cu .X..

De asemenea, s-a constatat că între .X. și SC .X.SRL , nu au avut loc tranzacții în perioada .X. 2007- .X. 2011.

Pentru clarificarea situației de fapt fiscale, având în vedere faptul că majoritatea bunurilor achiziționate intracomunitar au avut ca loc de livrare localitatea .X., str. .X. nr. .X., jud. .X. și că nu au fost prezentate facturi emise pentru aceste bunuri, organele de inspecție fiscală au solicitat împuternicitului societății explicații scrise privind achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii efectuate de societate în România privind diferențele din declarațiile VIES pentru fiecare furnizor și perioada de raportare, beneficiarul final al acestor bunuri/servicii achiziționate intracomunitar, dacă bunurile au fost vândute ca atare sau au fost încorporate în lucrări executate și au fost solicitate documente justificative privind bunurile achiziționate intracomunitar (facturi emise, situații de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor sau orice alte documente, documente justificative privind depozitarea acestora, în măsura în care aceste bunuri nu au fost livrate).

Totodată, s-a solicitat să se precizeze, de ce s-a înregistrat și declarat o singură factură (factura nr..X./2010) ce reprezintă reparație cazan abur emisă către clientul SC .X. SRL în condițiile în care societatea a efectuat achiziții intracomunitare în valoare de .X. lei, cu TVA în cuantum de .X. lei și să se prezinte toate contractele încheiate cu clienții din România, toate facturile emise pentru lucrările executate și/sau bunurile vândute, situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor.

Referitor la solicitarea organului de inspecție fiscală, împuternicitul societății a precizat că declarația VIES a fost întocmită conform documentelor originale transmise de societate, că decontul de TVA a fost întocmit conform copiilor documentelor transmise de societate, că nu a primit informații referitoare la beneficiarul final și niciunul din documentele solicitate, respectiv nu a primit documentele solicitate și niciun alt fel de răspuns de la societate.

Împuternicitul societății a prezentat în timpul inspecției fiscale contractul nr..X./2007 încheiat cu SC .X. SRL și confirmarea comenzii din data de .X./2011 încheiată cu SC .X. SRL.

Analizând documentele prezentate de împuternicit, organele de inspecție fiscală au constatat:

-contractul nr..X./2007 nu are menționate părțile contractante având denumirea de contract pentru construirea unei centrale termice .X. cu aburi, cu biomasă pentru SC .X. SRL;

- SC .X. SRL nu figurează ca furnizor sau client al .X. iar confirmarea comenzii din data de .X./2011 încheiată cu SC .X. SRL a fost prezentată și organelor de inspecție fiscală care au efectuat verificarea încrucișată la această societate.

Totodată, urmare verificării încrucișate efectuate la SC .X. SRL a rezultat că aceasta a efectuat tranzacții economice cu .X., reprezentând achiziții intracomunitare de bunuri și servicii (cumpărare pe teritoriul României de bunuri mobile cu instalare) în vederea realizării obiectivului de investiție – centrala termoelectrică în valoare de .X. euro și a obiectivului de investiție –centrală termică boiler în sumă de .X. euro.

Având în vedere că societatea nu a demonstrat necesitatea achizițiilor de bunuri intracomunitare și nu le deține în stoc și totodată, nu a prezentat facturi emise și/sau documente de custodie/depozitare a bunurilor, documente privind locul livrării a bunurilor precum și orice alte documente din care să rezulte pentru ce operațiuni au fost efectuate achizițiile intracomunitare, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .X. lei, în temeiul art.142 alin.(1) lit.a), art.128 alin.(1), art.128 alin.(4) lit.d), art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, urmare inspecției fiscale, a fost stabilită o TVA de plată în cuantum de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

A. Aspecte procedurale :

În ceea ce privește motivele de nelegalitate a Deciziei de impunere nr. .X./2013, contestate, respectiv efectuarea inspecției fiscale fără temei legal și de către o autoritate necompetentă având în vedere că .X. nu este stabilită în România și nici nu deține un sediu fix în România de la care să efectueze livrări de bunuri și prestări de servicii impozabile cu

TVA și nici nu deține un sediu permanent în sensul impozitului pe profit, se rețin următoarele:

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 și din actele aflate la dosarul cauzei rezultă că societatea contestatară a fost înregistrată în scopuri de TVA în România din data de .X./2007, dată la care a primit codul de înregistrare fiscală .X..

Contestatară a solicitat anularea înregistrării în scopuri de TVA prin depunerea la organul fiscal teritorial a formularului .X. „Declarația de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru contribuabilii nerezidenți stabiliți în spațiul comunitar care se înregistrează direct”, începând cu data de .X./2011.

În conformitate cu prevederile pct.66 alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal în cazul persoanelor impozabile nestabilite în România, anularea înregistrării în scopuri de TVA va fi valabilă din prima zi a lunii următoare celei în care s-a depus declarația de încetare a activității. Persoana impozabilă care a solicitat anularea înregistrării în scopuri de TVA are obligația, indiferent de perioada fiscală utilizată, să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art.156² din Codul fiscal până la data de 25 a lunii în care a fost **anulată** înregistrarea în scopuri de TVA.

Or, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că, deși a fost solicitată anularea înregistrării, contribuabilul nu a fost scos din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, fiind inclus în programul de control întrucât prezenta risc fiscal.

Se reține că raportul juridic de drept fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor ce revin părților în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Conținutul raportului juridic fiscal reprezintă ansamblul drepturilor și obligațiilor subiectelor prevăzute de norma juridică, principala obligație ce revine contribuabililor constituind-o declararea și plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale pe care aceștia le datorează.

În relațiile generate de raportul juridic fiscal, contribuabilul poate participa fie în mod direct, fie printr-un reprezentant. Dacă contribuabilul nu are domiciliul fiscal în România acesta are obligația de a depune declarații la organele fiscale, obligație îndeplinită de contestatară care, așa cum am arătat a depus „Declarația de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru contribuabilii nerezidenți stabiliți în spațiul comunitar care se înregistrează direct”, începând cu data de .X./2011.

Având în vedere constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2013, contestată, referitoare la neconcordanțele între informațiile declarate de .X. și informațiile furnizate de partenerii acesteia, la înregistrarea în evidența contabilă a unor documente ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform legii precum și cele referitoare la realitatea unor operațiuni desfășurate de contestatară, aspecte care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare constând în TVA, dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată coroborate cu faptul că, **deși a solicitat, societății nu i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, rămânând în continuare subiect de drepturi și obligații fiscale**, afirmația societății referitoare la nelegalitatea efectuării inspecției fiscale nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit legal obligații fiscale în sarcina .X. pentru perioada în care acesta constituie subiect de drepturi și obligații fiscale, potrivit dreptului român, cu atât mai mult cu cât aceasta avea desemnat și un împuternicit pe teritoriul României, respectiv S.C .X. SRL, în acest sens fiind și punctul de vedere exprimat de Direcția generală de legislație Cod de procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr..X./2014, anexată la dosarul cauzei.

În ceea ce privește argumentul privind efectuarea inspecției fiscale de către o autoritate necompetentă acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

Potrivit art.2 din O.M.F.P nr.2157/2006 privind organizarea activității .X. care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, cu modificările și completările ulterioare „Începând cu data de .X./ 2007 se înființează, în cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., Serviciul .X., în cadrul Activității .X. statului, organ fiscal competent pentru administrarea contribuabililor prevăzuți la art. 1 alin. (1) lit. c). ”

Potrivit acestor dispoziții legale competența generală .X. care nu au pe teritoriul României un sediu permanent (așa cum este cazul societății contestatate) aparține Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X. .

Se reține faptul că în perioada desfășurării inspecției fiscale Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X. funcționa în baza O.P.A.N.A.F nr..X./2011 unde la Cap.IX “Activitatea de inspecție fiscală” este prevăzut că aceasta se exercită de către Serviciul inspecție fiscală, reprezentanțe străine, ambasade și contribuabili nerezidenți.

Acest serviciu specializat exercită inspecții fiscale asupra respectării de către contribuabili, inclusiv cei nerezidenți, a prevederilor legale privind stabilirea, declararea, evidențierea și verificarea bazelor de impunere, legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectarea legislației fiscale și contabile și stabilirea obligațiilor de plată precum și a accesoriilor aferente.

Se reține că, în conformitate cu prevederile Hotărârea Guvernului nr.520/30.07.2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X. s-a reorganizat ca direcție generală regională. Prin urmare raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate a fost încheiat de organul competent potrivit legii, respectiv Direcția generală regională a finanțelor publice .X. prin serviciul cu atribuții de inspecție fiscală, inclusiv pentru contribuabilii nerezidenți.

B. Aspecte de fond

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. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de achiziții bunuri și servicii în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X. 2008 -.X. 2011, .X., a dedus taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi reprezentând servicii cazare hotel, achiziție de materiale pentru instalații și/sau alte materiale, reparații auto și piese, facturi de achiziție și bonuri fiscale reprezentând combustibil-motorină și prestări de servicii reprezentând închiriere container, frigider, birou, masă, scaun (locație .X.); servicii închiriere automacara (locație .X., Șos .X. nr. .X., .X.); livrare, montaj și punere în funcțiune aparat aer condiționat la .X.; servicii închiriere macara la .X., .X.; prestări servicii izolații termice comandă, locație .X.; servicii inspecție –teste măsurare presiune comandă Proiect .X..

Organele de inspecție fiscală au solicitat împuternicitului contribuabilului, SC .X. SRL, explicații scrise și documente justificative privind activitatea desfășurată, respectiv:

-pentru facturile reprezentând servicii cazare hotel: contracte/comenzi încheiate cu societățile hoteliere, datele de identificare

ale persoanelor cazate, ștate de salarii, pontaje precum și orice alte documente din care să rezulte necesitatea închirierii camerelor la hoteluri.

- pentru facturile reprezentând achiziții de materiale pentru instalații și/sau alte materiale: motivul achiziționării și unde au fost folosite materialele, dacă materialele au fost vândute ca atare, dacă materialele au fost utilizate pentru lucrări de construcții și/sau instalații (caz în care s-au solicitat contractele/comenzile încheiate cu clienții, facturile emise, situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor, autorizații de construcții), dacă lucrările au fost executate cu personal propriu al societății (caz în care s-au solicitat ștatele de salarii și pontajele cu muncitorii care au executat lucrările), dacă lucrările au fost executate de subcontractori (caz în care s-au solicitat contracte/comenzi încheiate cu aceștia, facturile de achiziție, situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor).

- pentru facturile reprezentând reparații auto și piese: pentru ce autovehicule au fost efectuate reparațiile și cui aparțin acestea, cine a utilizat aceste autovehicule și în ce scop, documente doveditoare (certIFICATE de înmatriculare, foi de parcurs).

- pentru facturile reprezentând prestări servicii: pentru ce proiect/investiție/locație/client au fost achiziționate prestările de servicii, unde au fost efectuate serviciile (locație, client), documente justificative (contractele/comenzile încheiate cu furnizorii de servicii, situațiile de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor).

Prin Nota explicativă nr. .X./2012, împuternicitul societății .X. a precizat că „*nu am primit documentele solicitate și niciun fel de răspuns din partea .X.*”.

Astfel, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de cazare la hotel nu au fost prezentate contractele sau comenzile încheiate cu societățile hoteliere; datele de identificare pentru persoanele care au fost cazate, ștate de salarii, pontaje și orice alte documente din care să rezulte necesitatea închirierii camerelor la hotelurile situate în județele .X., .X., .X., .X., .X., iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de piese auto și combustibil, serviciilor de reparații auto și serviciilor executate de diverși furnizori nu au fost prezentate certificate de înmatriculare; foi de parcurs și explicații privind autovehiculele – cui aparțin acestea, cine le-a utilizat în România și în ce scopuri au fost folosite acestea, contractele/comenzile încheiate cu furnizorii de servicii și /sau situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor.

Având în vedere faptul că .X. nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că achizițiile de bunuri și servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, și în temeiul prevederilor art.134¹ 1 alin.(1) și alin. (4) coroborate cu prevederile art.134² alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art.134¹ alin.(1) și alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada .X./2008-.X./2009, precizează:

„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.*

[...]

(4) *Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.*

Iar începând cu data de .X./2010, art. 134¹, stipulează:

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

[...]

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

Totodată, art. 134² alin.(1) în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, prevede:

„ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

Conform prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, respectiv potrivit prevederilor legale în vigoare începând cu data de .X./2010, prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii, se reține că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator, iar prin derogare exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Totodată, la art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, sunt stipulate prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin decontul de taxă. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

„ (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să-și exercite prin decontul de taxă aferent unei perioade fiscale, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, în conformitate cu prevederile stipulate la art.145 – art.147.

Astfel, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada

supusă verificării, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, care la alin.(1), respectiv alin.(2) lit.a), stipulează:

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

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

a) operațiuni taxabile;"

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, în forma aplicabilă începând cu data de .X./2007. Potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol :

"(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);"

Se reține că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor în cauză.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri și de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, se reține că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi de achiziție materiale pentru instalații și/sau alte materiale, facturi de achiziție și bonuri fiscale reprezentând combustibil-motorină, reparații auto și piese, servicii cazare hotel, servicii reprezentând închiriere container, frigider, birou, masă, scaun (locație .X.); servicii închiriere automacara (locație .X., Șos .X. nr. .X., .X.); livrare, montaj și punere în funcțiune aparat aer condiționat la .X.; servicii închiriere macara la .X., .X.; prestări servicii izolații termice comandă, locație .X.; servicii inspecție –teste măsurare presiune comandă Proiect .X..

Totodată, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 și a notelor explicative anexe la acest raport, se reține că organele de inspecție fiscală, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, au solicitat societății precizări cu privire la facturile de achiziții de bunuri/ servicii în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere, precum și prezentarea de documente justificative.

Se reține că, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, împuternicitul societății nu au prezentat niciun fel de documente care să ateste că a efectuat achiziții de bunuri și servicii în scopul operațiunilor taxabile ale .X..

Totodată, se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, astfel cum au fost detaliate în prezenta decizie, la Capitolul II, societatea susține că și-a exercitat dreptul de deducere cu îndeplinirea tuturor condițiilor impuse de dispozițiile legale, fără însă să depună niciun alt document prin care să probeze că a efectuat achiziții de bunuri și servicii în scopul operațiunilor taxabile ale .X..

Prin urmare, simpla susținere a societății, fără a fi dovedită cu documente justificative care să probeze că bunurile/serviciile achiziționate au fost destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, nu este de natură a combate și înlătura constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul societății, că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a acestei taxe prin raportare la dispoziții legale din Titlul II – “Impozitul pe profit” al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care a respectat prevederile Titlului VI – “ Taxa pe valoarea

adăugată”, Cap, X – “Regimul deducerilor”, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere cu împlinirea tuturor condițiilor impuse de aceste dispoziții legale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă având în vedere nerespectarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu ca urmare nerespectării unor altor prevederi legale.

Mai mult, în ceea ce privește argumentul societății că dispozițiile legale în materia deducerii taxei pe valoarea adăugată nu impun vreo condiție cu privire la prezentarea vreunui înscris suplimentar în cazul achiziționării de bunuri și servicii așa cum au procedat organele de inspecție fiscală care au solicitat societății contracte/ comenzi încheiate cu furnizorii de servicii și/sau situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor, contracte, datele de identificare ale persoanelor care au fost cazate, state de salarii și orice alte documente din care să rezulte necesitatea închirierii camerelor la hoteluri, certificate de înmatriculare, foi de parcurs și explicații privind autovehiculele, se reține faptul, că deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente achiziția de bunuri și prestarea serviciilor de către prestator, faptul că acestea au fost destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.

Prin urmare, susținerea societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a îndeplinit cerințele de fond, respectiv nu a justificat că achizițiile de bunuri și serviciile facturate de societățile prestatoare au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nefiind suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește argumentul societății că la data exercitării dreptului de deducere, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor era exigibilă, în condițiile în care furnizorii/prestatorii au emis facturi și au colectat taxa pe valoarea adăugată pentru livrarea de bunuri și

pentru serviciile prestate iar organele de inspecție fiscală nu au făcut niciun moment dovada că furnizorii nu au înregistrat taxa colectată, nedispunând verificări încrucișate la aceștia, acesta nu are relevanță întrucât beneficiarul/cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea acestora în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, însă este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice sau dorite, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă marfurilor achiziționate.

Argumentul societății că a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, având în vedere că achizițiile de bunuri și servicii au fost efectuate pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere, fapt dovedit în primul rând de faptul că autoritățile fiscale au înregistrat –o în scopuri de TVA, în conformitate cu dispozițiile art.153 alin. (4) din Codul fiscal, întrucât în condițiile în care autoritățile fiscale ar fi apreciat ca nu va desfășura operațiuni care dau drept de deducere n-ar fi emis la data de .X./2007 certificatul de înregistrare în scopuri de TVA, nu are relevanță întrucât la momentul înregistrării în scopuri de TVA exista prezumția desfășurării de către societate de operațiuni taxabile iar potrivit prevederilor legale mai sus menționate societatea trebuia să justifice deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor legale.

Având în vedere cele de mai sus, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi de achiziții de bunuri și prestări de servicii, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată și nesuștinută cu documente contestația formulată de S.C. .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală Regională a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 în **ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

2. 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 societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi care nu conțin elementele obligatorii prevăzute de Codul fiscal, respectiv codul fiscal al cumpărătorului și contravaloarea în lei a taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi care nu conțin codul fiscal al cumpărătorului (.X.), respectiv a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi care au fost emise de furnizor în euro, fără a fi menționată și contravaloarea în lei a TVA înscrisă pe facturi.

Astfel, având în vedere cele constatate, precum și prevederile art.155 alin.(5) lit.f) și lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. - CIF: .X. nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora :

“(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Se reține că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor în cauză.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada .X./2008-.X./2009, respectiv informațiile prevăzute la lit.f) și lit.n), astfel:

"Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);[...]

[...]

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:[...]"

iar începând cu data de .X./2010, art.155 alin.(5) lit.f) și lit.j) prevede :

"(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

[...]

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;"

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o factura emisă de furnizor trebuie să conțină în mod obligatoriu codul fiscal al cumpărătorului respectiv cota de taxă pe valoarea adăugată exprimată în lei.

Totodată, se rețin în speță și prevederile stipulate la pct.72 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a art.155 alin.(5) din Codul

fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“72. (1) Factura prevăzută la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal va fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale Uniunii Europene, dar la solicitarea organelor de control trebuie asigurată traducerea în limba română. **Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei. Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139¹ din Codul fiscal.**”*

iar, în conformitate cu prevederile art.139¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) **Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză.**”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, se reține că pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări a acelor operațiuni care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată și pentru care baza de impozitare este exprimată în valută, baza de impozitare va fi convertită în lei utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză, în facturi fiind obligatorie înscrierea, în funcție de cotele taxei, a taxei pe valoarea adăugată colectată și a sumei totale a acestei taxe exprimată și în lei.

Se reține faptul că societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi care nu conțin elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5), respectiv codul fiscal al cumpărătorului și cota de taxă pe valoarea adăugată exprimată în lei, fiind încălcate prevederile legale, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește argumentul societății că potrivit căruia organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să permită corectarea facturilor în

cauză, pe perioada desfășurării controlului fiscal în conformitate cu procedura reglementată la art.159 din Codul fiscal și pct.81² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se rețin prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2007, potrivit căror :

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

și ale pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de .X./2012, care precizează:

“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. [...]”

Se reține că la pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare sunt stipulate prevederi similare pe perioada desfășurării inspecției fiscale.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care documentele, în speță facturile, verificate urmare inspecției fiscale, aferente achizițiilor, nu conțin toate informațiile stipulate de legea fiscală și/sau conțin informații incorecte, organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal, or din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, nu rezultă că societatea, în timpul desfășurării inspecției fiscale, a procedat la corectarea facturilor în cauză, pentru ca, prin deținerea și prezentarea

noilor facturi corecte, organele de inspecție fiscală să facă aplicațiunea prevederilor pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, chiar dacă societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală noile facturi care să conțină informațiile corecte, aceasta avea posibilitatea ca, în susținerea contestației, să le depună, pentru a certifica faptul că pe perioada desfășurării inspecției fiscale a procedat la corectarea facturilor care conțineau informații incorecte, or se reține că societatea, prin contestația formulată, s-a limitat la invocarea prevederilor pct.81² din Normele metodologice de aplicarea a Codului fiscal, fără să înțeleagă să depună în susținere noile facturi corecte și, mai mult, fără să precizeze în ce sens organele de inspecție fiscală nu au permis societății corectarea facturilor respective.

Prin urmare, susținerile contestatarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici să releve o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.** împotriva Deciziei de impunere nr..taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. 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 acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, prin contestația formulată, **.X. - CIF .X.** deși contestă și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă operațiunilor pentru care nu au fost prezentate documente justificative, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

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.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de

documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că 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 ce 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.

Având în vedere cele de 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.

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că ”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **.X.** deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente 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, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. .X./2013 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*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”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat pentru bunuri declarate de .X. - CIF .X. ca și achiziții intracomunitare dar pe care nu le-a deținut în stoc.

În fapt, în perioada .X. 2007- .X. 2011, .X. - CIF .X. a înscris în jurnalele pentru cumpărări și a declarat în declarația recapitulativă cod .X. privind livrările/achizițiile/prestările de servicii și în deconturile de TVA, achiziții intracomunitare de bunuri (materiale pentru instalații) în valoare de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea bunurilor achiziționate intracomunitar au fost livrate pe teritoriul României, respectiv în localitatea .X., str. .X. nr. .X., jud. .X. și/sau locație SC .X. SRL.

Pentru clarificarea situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat împuternicitului societății explicații scrise privind achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii efectuate de societate în România privind diferențele din declarațiile VIES pentru fiecare furnizor și perioada de raportare, beneficiarul final al acestor bunuri/servicii achiziționate intracomunitar, dacă bunurile au fost vândute ca atare sau au fost încorporate în lucrări executate și au fost solicitate documente justificative privind bunurile achiziționate intracomunitar (facturi emise, situații de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor sau orice alte documente, documente justificative privind depozitarea acestora, în măsura în care aceste bunuri nu au fost livrate.

Totodată, s-a solicitat să se precizeze, de ce s-a înregistrat și declarat o singură factură (factura nr..X./2010) ce reprezintă reparație cazan abur emisă către clientul SC .X. SRL în condițiile în care societatea a efectuat achiziții intracomunitare în valoare de .X. lei, cu TVA în cuantum de .X. lei și să se prezinte toate contractele încheiate cu clienții din

România, toate facturile emise pentru lucrările executate și/sau bunurile vândute, situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție finală a lucrărilor.

Referitor la solicitarea organului de inspecție fiscală, împuternicitul societății a precizat că declarația VIES a fost întocmită conform documentelor originale transmise de societate, că decontul de TVA a fost întocmit conform copiilor documentelor transmise de societate, că nu a primit informații referitoare la beneficiarul final și niciunul din documentele solicitate, respectiv nu a primit documentele solicitate și niciun alt fel de răspuns de la societate.

Având în vedere că societatea nu deține în stoc și totodată, nu a prezentat facturi emise și/sau documente de custodie/depozitare a bunurilor, documente privind locul livrării a bunurilor precum și orice alte documente din care să rezulte pentru ce operațiuni au fost efectuate achizițiile intracomunitare, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art.134¹ alin.(1) și art. 134² alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, precizează:

„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.

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator al taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii intervine la data la care are loc faptul generator.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, se reține că **.X. - CIF .X.** a înscris în jurnalele pentru cumpărări și a declarat în declarația recapitulativă cod .X. privind livrările/achizițiile/prestările de servicii și în deconturile de TVA, achiziții intracomunitare de bunuri (materiale pentru instalații) în valoare de .X. lei precum și faptul că majoritatea bunurilor achiziționate intracomunitar au fost livrate pe teritoriul României, respectiv în localitatea .X., str. .X. nr. .X., jud. .X. și/sau locație SC .X. SRL.

Totodată, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 și a notelor explicative anexe la acest raport, se reține că organele de inspecție fiscală, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, au solicitat împuternicitului societății explicații scrise privind achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii efectuate de societate în România, beneficiarul final al acestor bunuri/servicii achiziționate intracomunitar, dacă bunurile au fost vândute ca atare sau au fost încorporate în lucrări executate și au fost solicitate documente justificative privind bunurile achiziționate intracomunitar (facturi emise, situații de lucrări, procese verbale de recepție finală a lucrărilor sau orice alte documente, documente justificative privind depozitarea acestora, în măsura în care aceste bunuri nu au fost livrate.

Se reține că, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, împuternicitul societății nu a prezentat niciun fel de documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală în sensul că bunurile (materiale pentru instalații) declarate ca și achiziții intracomunitare nu ar fi fost livrate pe teritoriul României, în condițiile în care societatea nu deținea bunurile în stoc.

Argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au precizat niciun element din care să rezulte că **.X. - CIF .X.** “a livrat bunurile achiziționate intracomunitar către SC .X. SRL, așa încât, invocarea dispozițiilor art.128 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în susținerea ideii că a avut loc o livrare de bunuri care intră în sfera de aplicare a TVA este total irelevantă”, nu poate fi reținut în condițiile în care, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, majoritatea bunurilor achiziționate intracomunitar au avut ca loc de livrare localitatea .X., str. .X. nr. .X. și/sau locația SC .X. SRL iar societatea nu a depus documente nici la momentul inspecției fiscale și nici la momentul soluționării contestației care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia cât timp nu are decât un cod de înregistrare în scopuri de TVA, și nu are organizată în România evidența contabilă, iar nici dispozițiile legale din România nu impun o obligație în acest sens, aceasta nu poate fi reținută având în vedere prevederile art.156 alin.(2)-alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit căroră:

“(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

precum și prevederile pct.79 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;
b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;

c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;

d) documentele vamale și, după caz, cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizate de respectiva persoană;

e) facturile și alte documente emise sau primite de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, achizițiilor intracomunitare sau importurilor;

f) un registru al nontransferurilor de bunuri transportate de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul acesteia în afara

României, dar în interiorul Comunității pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (12) lit. f) - h) din Codul fiscal, precum și pentru alte situații în care se aplică măsuri de simplificare aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.[...]”.

Prin urmare, susținerile contestatarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici să releve o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală regională a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

5. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, având în vedere principiul de drept „accessorium sequitur principale” precum și faptul că societatea contestatară nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, faptul că la Capitolul III, pct. B1, B2 și B4 din prezenta decizie, s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei iar la Capitolul III, pct. B3 s-a respins contestația formulată de societate ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a și lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL