



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Agencia Națională de Administrare Fiscală

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

**DECIZIA nr. 223 / 2016
privind soluționarea contestației formulate de
.X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A – SLP 717/08.04.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./04.04.2016, cu privire la contestația formulată de **.X. SRL**, având sediul social în .X., str. .X. camera .X., județul .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./30.12.2015, a Dispoziției de măsuri nr. .X./30.12.2015, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./30.12.2015, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Societatea este reprezentată convențional prin SCA „.X.” conform împuternicirii avocațiale seria .X./2016 și a *Delegației de substituie nr..X./22.02.2016*, aflate la dosarul cauzei și are domiciliul procesual ales la sediul acestei asociații, respectiv București, str. .X., sector .X..

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

Deși societatea susține contestarea parțială a Deciziei de impunere nr. F – .X./30.12.2015, aceasta se referă la întreaga sumă stabilită în sarcina sa împreună cu accesoriile aferente.

Contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., la data de 03.03.2016, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 22.01.2016, data primirii de către societatea contestatară a actelor administrative contestate, așa cum rezultă din copia confirmării de primire AR .X., existentă la dosarul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.272 alin.(5) și art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL din .X., în ceea ce privește Decizia de impunere nr. F – .X./30.12.2015 (numită în continuare *societate* sau .X.).

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./30.12.2015, se reține faptul că prin adresa nr..X./04.04.2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a comunicat faptul că:

„În conformitate cu prevederile art.272 alin.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, competența de soluționare a contestației formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./30.12.2015 este a organelor fiscale emitente.”

În consecință, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se va investi cu soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./30.12.2015.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./30.12.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./30.12.2015, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., .X. SRL susține următoarele :

A.În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă:

1. Refuzul de acordare a deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă operațiunilor derulate cu PF .X. și .X.: societatea precizează că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în cuantumul menționat, înscrisă în facturile nr. .X./21.02.2013 și nr. .X./18.04.2013, reprezentând contravaloarea unor terenuri situate în comuna .X., județul .X., terenuri achiziționate în vederea construirii de parcuri fotovoltaice.

.X. SRL consideră că și în situația în care operațiunea ar fi fost scutită de plata taxei pe valoarea adăugată, în temeiul prevederilor art.39 alin.1 și alin.3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, are posibilitatea să opteze pentru taxarea operațiunilor scutite. De asemenea, lipsa notificării depuse de vânzătorii sau neplata de către aceștia a taxei pe valoarea adăugată colectată sunt acțiuni care nu îi pot fi imputate.

În consecință, refuzul organelor de inspecție fiscală de recunoaștere a deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei este abuziv.

2. Refuzul de acordare a deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferente operațiunilor încheiate cu .X. SRL:

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat că societatea nu a îndeplinit condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. SRL, pe considerentul că operațiunile desfășurate nu ar fi reale, această concluzie fiind contrazisă chiar de argumentele reținute de echipa de inspecție, respectiv existența rezultatului prestării serviciilor contractate.

De asemenea, neînțelegerile care au existat între părțile contractante nu sunt argumente de natură să înlăture deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată și nu ar fi trebuit să fie consemnate de organele de inspecție fiscală ca motiv pentru neacordarea deductibilității taxei.

Mai mult, au fost realizate controale încrucișate la .X. SRL și la subantreprenorul acesteia .X. SRL, urmare cărora organele de inspecție fiscală au constatat faptul că demersurile au fost efectuate în favoarea .X. SRL, eliberarea certificatelor de conformitate fiind realizată doar după achitarea integrală a serviciilor prestate.

În consecință, concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia serviciile prestate sunt nereale și nejustificate, motiv pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii este nedeductibilă, este nelegală.

3. Refuzul de acordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă operațiunilor încheiate cu .X. GmbH din Germania: facturile emise în baza contractului de inginerie, achiziție și construcție au avut ca obiect achiziții intracomunitare de bunuri și servicii pentru care a fost aplicat sistemul taxării inverse. Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au apreciat că respectivele operațiuni reprezintă, în fapt, non-transferuri. Deși au reîncadrat operațiunile, organele de inspecție fiscală nu au anulat înregistrarea taxei pe valoarea adăugată, dar au refuzat „în mod abuziv” să acorde dreptul de deducere pe considerentul că facturile emise de .X. GmbH nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv nu au indicată cota de TVA, suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată sau mențiunea „TVA la încasare”.

Cu toate acestea, societatea apreciază că regimul aplicabil operațiunilor realizate cu partenerul german este taxarea inversă întrucât și societatea din Germania aplică același regim de taxare, astfel că au fost repectate prevederile legale aplicabile în materie.

De asemenea, .X. consideră că refuzul de a acorda dreptul de deducere a taxei „pe considerentul neîndeplinirii unor condiții de formă” este abuziv, întrucât emitentul facturii, respectiv .X. GmbH, avea obligația să respecte legislația din statul membru în care este stabilit (Germania), neîndeplinirea condițiilor de formă prevăzute de legislația din celălalt stat (respectiv România) neputând reprezenta motiv pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În plus față de cele precizate, societatea menționează și faptul că, în conformitate cu jurisprudența Uniunii Europene, „dreptul de deducere nu poate fi limitat dacă sunt îndeplinite condiții de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă nu ar corespunde.”, acesta putând fi limitat doar în situația în care acesta a fost invocat în mod fraudulos.

În consecință, societatea consideră că a îndeplinit condițiile de fond pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel că, având în vedere principiul prevalenței fondului asupra formei, refuzul organelor fiscale de a acorda acest drept este nelegal și abuziv.

B. În ceea ce privește obligarea societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru operațiunile derulate cu .X. SRL, întrucât nu au fost prezentate documente justificative care să califice operațiunile ca fiind scutite de taxă, societatea precizează că a încheiat cu partenerul său un contract de împrumut în vederea acoperirii unor cheltuieli curente ale societății .X. SRL. De asemenea, menționează și faptul că factura nr. .X./05.11.2014 a fost emisă din eroare și, ulterior, anulată, aspect explicat și organelor de inspecție fiscală, dar ignorat de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate, .X. SRL solicită desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. .X./30.12.2015.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./30.12.2015, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – .X./30.12.2015, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de persoanele fizice .X. și .X.: organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în cuantumul menționat, aferentă facturilor nr. .X./21.02.2013 și nr. .X./18.04.2013, având ca obiect achiziționarea unor terenuri arabile intravilane, situate în comuna .X., județul .X., conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./18.04.2013.

Având în vedere faptul că vânzarea de terenuri este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar persoanele fizice .X. și .X. nu au depus la organul fiscal notificare prin care să își exprime opțiunea de taxare a acestei operațiuni, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu au fost

respectate prevederile legale aplicabile, respectiv pct.40 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de servicii de la .X. SRL: organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a dedus, în perioada martie – iunie 2014, taxă pe valoarea adăugată în cuantumul menționat, înscrisă în facturi având ca obiect facturarea serviciilor prestate în conformitate cu contractul nr. .X./24.03.2014.

Constatând existența unei discrepanțe între data încheierii contractului de prestări servicii, respectiv 24.03.2014, data obținerii certificatelor de conformitate, respectiv 06.12.2013 și având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documentele solicitate, prin care să probeze prestarea serviciilor prevăzute în contractul încheiat, organele de inspecție fiscală, în baza art.145 alin.2 lit a din Codul fiscal, precum și a art. 6, art.7 și art.14 alin.2 din Codul de procedură fiscală, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii de la .X. GmbH din Germania: organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada august – octombrie 2013, societatea a înregistrat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii de la .X. GmbH din Germania.

De asemenea, urmare verificării efectuate și a schimbului internațional de informații cu organele fiscale din Germania, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. GmbH a construit un număr de trei instalații fotovoltaice în comuna .X., județul .X., furnizând toate serviciile și echipamentele, livrarea către cumpărător, în conformitate cu Contractul de inginerie, achiziție și construcție din data de 18.06.2013, făcându-se la cheie.

Având în vedere aceste aspecte, în temeiul art.11 alin.1 și a art.132 alin.1 lit.b și lit.c din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că locul livrării bunurilor și prestării serviciilor este România, locul în care acestea se găsesc când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, respectiv locul unde se efectuează instalarea sau montajul, astfel că operațiunile nu sunt achiziții intracomunitare ci operațiuni derulate în interiorul țării. În consecință, exigibilitatea intervine la data emiterii facturii, conform prevederilor art.134¹ alin.1, alin.7 și art. 134² alin.1 lit.a și lit.b din Codul fiscal. Întrucât facturile prezentate în timpul inspecției fiscale nu constituie documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. SRL și-a exercitat în mod nelegal acest drept, pentru suma de .X. lei, aferentă taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. GmbH din Germania.

Echipa de inspecție fiscală nu a anulat înregistrarea inițială a .X. în ceea ce privește sistemul TVA la încasare ca urmare a reconsiderării

operațiunilor de achiziții intracomunitare în operațiuni desfășurate pe teritoriul României, respectiv nu a anulat înregistrarea taxei ca taxă pe valoarea adăugată colectată, întrucât beneficiarul este obligat la plata taxei în conformitate cu prevederile art.150 alin.6 din Codul fiscal, atât timp cât furnizorul nu a îndeplinit această obligație și nu este înregistrat în scopuri de TVA în România.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2014 .X. a emis către .X. SRL o factură în sumă de .X. lei, având ca obiect servicii înscriere contract ipotecă, pentru care nu a colectat taxă pe valoarea adăugată. Întrucât .X. nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că operațiunea este scutită de taxă, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată colectată în cuantum de .X. lei.

Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/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 în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantumul menționat, înscrisă în două facturi având ca obiect achiziționarea de terenuri agricole, în condițiile în care aceste operațiuni sunt scutite de taxă, iar vânzătorul nu a depus notificare la organele fiscale privind opțiunea de a taxa respectivele operațiuni.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr. .X./21.02.2013 și nr. .X./18.04.2013 emise de persoanele fizice .X. și .X., facturi având ca obiect achiziționarea unor terenuri arabile intravilane, situate în comuna .X., județul .X., în baza contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr..X./18.04.2013.

Având în vedere faptul că vânzarea de terenuri este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar persoanele fizice .X. și .X. nu au depus la organul fiscal notificare prin care să își exprime opțiunea de taxare a acestei operațiuni, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu au fost

respectate prevederile legale aplicabile, motiv pentru care nu a acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu 01.01.2013 reglementează sutirea de taxa pe valoarea adăugată astfel:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că vânzarea de terenuri este scutită de taxă pe valoarea adăugată, în afară de situația în care terenurile care fac obiectul vânzării – cumpărării intră în categoria terenurilor construibile. Mai mult, vânzătorul poate opta pentru taxarea operațiunii, depunând în acest sens o notificare.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.38 alin.1, alin.3 și alin.12, care precizează:

„39. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea operațiunilor scutite prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se notifică organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 3 la prezentele norme metodologice și se exercită pentru bunurile imobile menționate în notificare. Opțiunea se poate exercita și numai pentru o parte a acestor bunuri. Depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare exercitate de vânzător și nici la anularea dreptului de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător.[...]

(12) Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni.”

Față de aceste prevederi legale se reține faptul că orice persoană impozabilă care realizează operațiunile scutite prevăzute de art.141 alin.2 lit.f poate opta pentru taxarea acestor operațiuni prin depunerea unei notificări la organul fiscal competent. Mai mult, prin alin.12, așa cum a fost citat mai sus, legiutorul a prevăzut posibilitatea depunerii unei notificări privind opțiunea de taxare dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni.

De asemenea, la pct.40 alin 1 din actul normativ invocat mai sus este stipulat:

„Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza contractului de vânzare – cumpărare autentificat la Biroul notarilor publici asociați .X. și .X. sub nr..X./18.04.2013, se reține că .X. SRL, în calitate de cumpărător, a achiziționat de la persoanele fizice .X. și .X., având calitatea de vânzători, un număr de trei loturi terenuri arabile intravilane situate în localitatea .X., județul .X.. Conform contractului, prețul total al tranzacției „convenit de comun acord” de părți a fost de .X. lei, compus din .X. lei prețul terenurilor și .X. lei taxă pe valoarea adăugată în cotă de 24%.

Pentru această operațiune, vânzătorii au emis factura nr. .X./21.02.2013, în sumă de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în quantum de .X. lei, reprezentând „avans .X. euro + TVA”, cu mențiunea „TVA la încasare”, precum și factura nr. .X./18.04.2013 lei în sumă de .X. din care taxă pe valoarea adăugată în quantum de .X. lei, cu mențiunea „TVA la încasare”. În baza contractului și a facturilor mai sus menționate, .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de .X. lei.

De asemea, din declarația dată de .X., prin Cabinetul de avocat .X., ca urmare a inspecției desfășurate la persoanele fizice, document înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./07.10.2014, existent în copie la dosarul contestației, se reține că .X. și .X. nu au optat pentru taxarea operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată, astfel că nu au depus notificare în acest sens. Mai mult, din răspunsul la întrebarea

nr.3, se reține că „Nu înțelegem să depunem o astfel de notificare, nu înțelegem să optăm pentru taxarea operațiunilor scutite de TVA.”

Totodată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data 20.12.2013, Asociația formată din .X. și .X. au emis factura nr. .X./20.12.2013 prin care au fost stornate facturile emise inițial, iar la rândul 2 al facturii nr. .X./20.12.2013 a fost înscris la rubrica „Denumire produs” următoarea explicație „Vânzare teren neconstruibil”, valoarea fiind de .X. lei, fără taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achiziției de terenuri arabile, atât timp cât aceasta reprezintă operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată, vânzătorii neoptând pentru taxarea acestei operațiuni și, mai mult, au stornat facturile inițiale, emițând o nouă factură fără taxă pe valoarea adăugată

În consecință, în speță se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./30.12.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./30.12.2015, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestării unor servicii în vederea obținerii certificatelor de conformitate, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că serviciile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a dedus, în perioada martie – iunie 2014, taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, înscrisă în facturi având ca obiect servicii prestate în conformitate cu contractul nr. .X./24.03.2014.

Constatând existența unei discrepanțe între data încheierii contractului de prestări servicii și data obținerii certificatelor de conformitate, precum și faptul că societatea nu a prezentat documentele solicitate, care să probeze prestarea serviciilor prevăzute în contractul încheiat, 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 deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, aceasta este reglementată la art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, la art.146 alin.1 lit.a din același act normativ este stipulat:

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

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

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

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, rezultă că legiuitorul a condiționat 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.

De asemenea, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile sau serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că .X. SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu .X. SRL, în calitate de prestator, contractul de prestări servicii nr. .X./24.03.2014, având ca obiect, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr.F – .X./30.12.2015, „prestarea serviciilor de proiectare generală privind documentația lucrărilor de proiectare, elaborare documente, teste de verificare performanțe, consultanță în vederea parcurgerii etapelor prevăzute [...] pentru eliberarea certificatelor de conformitate pentru centrala electrică fotovoltaică .X. 2, 3 și 4.”

Totodată la data de 03.04.2014, între .X. SRL, în calitate de client și .X. SA, în calitate de prestator, a fost încheiat un contract al cărui obiect, conform art.2.1 constă în „oferirea de către Prestator a două Certificate de Conformitate, în favoarea Beneficiarului, pentru implementarea și punerea în funcțiune a 2 Parcuri Fotovoltaice .X. 1 și .X. 2, așezate în comuna .X., jud. .X., având o putere de 1,332 MWp și respectiv 3,33 MWp (conform licenței ANRE), conform Ordinului pentru aprobarea Procedurii privind punerea sub tensiune pentru perioada de probe și certificarea conformității tehnice a centralelor electrice fotovoltaice nr.74 din 23 octombrie 2013, emis de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, publicat în Monitorul Oficial în data de 6 noiembrie 2013.

De asemenea, la art.2.2 este stipulat faptul că „Prestatorul se obligă ca în termen de 30 (treizeci) de zile calendaristice de la data semnării prezentului Contract, să obțină pentru Beneficiar, cele 2 (două) certificate de conformitate care fac obiectul prezentului Contract, conform prevederilor art.2.1 de mai sus.”

Astfel, se reține că .X. SRL, în baza contractului nr. .X./24.03.2014 a emis un număr de trei facturi, astfel:

- factura nr. .X./24.03.2014, în sumă de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având înscris la rubrica *Denumirea produselor sau serviciilor* explicația „Se facturează cf.ctr.prestări servicii nr. .X./24.03.2014, 30% reprezentând tranșa I din .X. EUR + TVA”;

- factura nr. .X./24.04.2014, în sumă de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având înscris la rubrica *Denumirea produselor sau serviciilor* explicația „Se facturează cf.ctr.prestări servicii nr. .X./24.03.2014, tranșa II”;

- factura nr. .X./23.06.2014, în sumă de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având înscris la rubrica *Denumirea produselor sau serviciilor* explicația „Se facturează cf.ctr.prestări servicii nr. .X./24.03.2014, tranșa III”.

Anexat acestor facturi, societatea a prezentat rapoarte de activitate dar, care sunt nedatate și semnate doar de prestator, fiind menționate o serie de activități, cu caracter general, fără nici un alt document prin care să se poată proba cele afirmate în respectivele rapoarte (situații de lucrări

acceptate la plată de beneficiar, corespondența între beneficiar și prestator etc.).

De asemenea, societatea a prezentat două procese verbale de predare – primire din data de 29.04.2014, încheiate cu .X. SRL, prin care se menționează că au fost predate certificatele de conformitate pentru Centralele fotovoltaice .X. 2, 3 și 4, certificate eliberate la data de 06.12.2013.

Simpla prezentare a unor rapoarte nu dovedește faptul că serviciile în cauză au fost efectuate, întrucât nu sunt însoțite și de alte documente care să dovedească prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste ca aceste servicii au fost prestate. Astfel, societatea avea posibilitatea să prezinte, pe lângă rapoarte, note de informare, procese verbale, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, iar serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile

Întrucât între data eliberării certificatelor (06.12.2013) și data prestării serviciilor (29.04.2014) există o discrepantă, organele de inspecție fiscală au solicitat societății .X. SRL un punct de vedere prin Nota explicativă din 14.12.2015, document existent în copie la dosarul contestației.

Astfel, s-a solicitat societății să precizeze motivele pentru care „Certificatele de conformitate din data de 06.12.2013, au fost emise cu aproximativ patru luni înaintea încheierii contractului de prestări servicii nr. .X./24.04.2014”. La această solicitare societatea a răspuns: „[...] am angajat compania .X. SRL pentru a face lucrările necesare. [...] Problema este că în acest caz noi nu am avut cunoștință de faptul că certificatul de conformitate a fost obținut în decembrie 2013.”

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad efectuarea unui control încrucișat la .X. SRL. Din Procesul verbal nr. .X./23.11.2015, se reține faptul că au fost verificate mai multe aspecte, printre care, la pct.5 este menționat „Verificarea realității și necesității prestărilor de servicii de .X. SRL către .X. SRL conform contractului de prestări servicii nr. .X./24.03.2014 având în vedere faptul că certificatele de conformitate au fost obținute în data de 06.12.2013.” Pentru aceasta, organele de control au solicitat societății .X. SRL explicații scrise.

Din nota explicativă din data de 18.11.2015, dată de administratorul .X. SRL, domnul .X., se reține faptul că societatea nu are niciun angajat motiv pentru care a subcontractat lucrările către .X. SA, societate care a obținut certificatele de conformitate care fac obiectul contractului. De asemenea, a mai precizat și că în ceea ce privește „data eliberării certificatelor de conformitate și data la care au ajuns în posesia noastră nu există o explicație care poate explica decalajul.”

În ceea ce privește eliberarea certificatelor de conformitate, aceasta a fost reglementată prin Ordinul președintelui Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energetic nr. 74 din 23 octombrie 2013 pentru aprobarea Procedurii privind punerea sub tensiune pentru perioada de probe

și certificarea conformității tehnice a centralelor electrice eoliene și fotovoltaice și abrogarea alin. (4) al art. 25 din Norma tehnică "Condiții tehnice de racordare la rețelele electrice de interes public pentru centralele electrice fotovoltaice", aprobată prin Ordinul președintelui Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei nr. 30/2013, act normativ care la pct.6.1.3. prevede:

"Procesul de acordare a acceptului de punere sub tensiune pentru perioada de probe a centralelor electrice eoliene și fotovoltaice este prezentat în anexele nr. 10, 11 și 12 și conține etapele:

- a) depunerea documentației tehnice a CEE, respectiv CEF;*
- b) analiza documentației;*
- c) depunerea documentelor care atestă realizarea lucrărilor premergătoare punerii sub tensiune și a solicitării pentru punerea sub tensiune pentru perioada de probe;*
- d) încheierea pentru perioada de probe a convenției de exploatare și, după caz, a contractului/contractelor pentru transportul, distribuția sau furnizarea energiei electrice, cu respectarea normelor în vigoare;*
- e) acordarea acceptului pentru punerea sub tensiune a centralei electrice."*

Din analiza certificatelor de conformitate existente în copie la dosarul contestației, se reține faptul că acestea au fost emise „ca urmare a solicitării adresate de .X. SRL cu sediul în Municipiul .X. [...], prin Administrator/Director General .X., înregistrată la număr .X. – .X. din data de 22.11.2013, în baza probelor de verificare și a documentației tehnice depuse la Filiala de Distribuție a Energiei Electrice se acordă *Certificat de conformitate [...]* pentru centralele fotovoltaice nedispecerizabile .X. 2, 3 și 4, având ca dată a emiterii 06.12.2013.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul societății în soluționarea favorabilă a cauzei potrivit căruia predarea certificatelor s-a făcut ulterior achitării întregului preț, întrucât așa cum rezultă din analiza certificatelor, acestea au fost eliberate la data de 06.12.2013, după ce au fost parcurse etapele prevăzute de lege pentru obținerea lor. Or, încheierea ulterioară de contracte, procese verbale, rapoarte de activitate nu se mai justifică atât timp cât obiectul acestora era deja realizat.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./30.12.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./30.12.2015, întocmit

de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru capătul de cerere reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal pentru operațiunile efectuate cu .X. GmbH din Germania societatea a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care bunurile mobile și serviciile achiziționate au devenit bunuri imobile prin destinația lor, fiind încorporate în centrale fotovoltaice aflate pe teritoriul României, astfel că pentru aceste operațiuni locul prestării de servicii se consideră a fi România.

În fapt, în perioada august – octombrie 2013 societatea a înregistrat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii de la .X. GmbH din Germania.

Urmare verificării efectuate și a schimbului internațional de informații cu organele fiscale din Germania, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. GmbH a construit un număr de trei instalații fotovoltaice în comuna .X., județul .X., furnizând toate serviciile și echipamentele, livrarea către cumpărător, în conformitate cu Contractul de inginerie, achiziție și construcție din data de 18.06.2013, predarea făcându-se la cheie.

Având în vedere aceste aspecte, în temeiul art.11 alin.1 și ale art.132 alin.1 lit.b și lit.c din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că locul livrării bunurilor și prestării serviciilor este România, locul în care acestea se găsesc când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, respectiv locul unde se efectuează instalarea sau montajul, astfel că operațiunile nu sunt achiziții intracomunitare ci operațiuni derulate în interiorul țării.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. SRL și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de .X. lei întrucât pentru operațiunile efectuate exigibilitatea a intervenit la data emiterii facturilor, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.1, alin.7 și art. 134² alin.1 lit.a și lit.b din Codul fiscal.

În drept, art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data realizării operațiunilor, prevede:

„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Potrivit acestor prevederi legale, organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

În ceea ce privește locul livrării bunurilor, acesta este reglementat la art.132 din Codul fiscal, care la alin.1 lit.b, respectiv lit.c stipulează:

„Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

[...] b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;”

În ceea ce privește prestarea de servicii, la art.133 alin.4 lit.a din același act normativ, legiuitorul a prevăzut:

“Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, locul livrării bunurilor care fac obiectul montajului este locul unde se efectuează instalarea sau montajul acestora, iar în ceea ce privește prestarea de servicii, locul unde sunt situate bunurile imobile pentru care se prestează respectivele servicii.

În consecință, serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil fac ca bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor.

Având în vedere cele precizate la situația de fapt, prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că .X. SRL a încheiat cu .X. GmbH din Germania, Contractul de inginerie, achiziție și construcție din data de 18.06.2013, în baza căruia firma germană a realizat în România trei instalații fotovoltaice, în localitatea .X., județul .X..

Astfel, prin contractul menționat, părțile (.X. SRL, în calitate de proprietar, respectiv .X. GmbH, în calitate de contractant) au convenit la pct.2 „Domeniul de aplicare” următoarele:

„2.1 Contractantul va furniza, pe o bază completă, toate serviciile de proiectare profesională și inginerie, achiziții de echipamente, supraveghere, forță de muncă, materiale, echipamente, unelte, echipamente și utilaje pentru construcții, utilități și transport și contor de venituri pentru fiecare unitate,

achiziții de invertoare și alte facilități, produse și servicii, în fiecare caz, în măsura necesară pentru executarea corespunzătoare și finalizarea fiecărei unități, în conformitate cu Documentele Contractuale, care sunt fiecare parte a acestuia.”

De asemenea, la pct.4 *Lucrarea*, este stipulat:

„4.1 În conformitate cu Secțiunea 4.18 (*Accesul pe teren*), Contractantul va proiecta, executa și finaliza Lucrările, în conformitate cu descrierea expresă a acestora [...].

4.5 Contractantul va achiziționa, pe cheltuiala sa, va transporta, livra, verifica în măsura în care le consideră necesare, precum și va construi și instala toate echipamentele necesare sau utile, în scopul de a finaliza fiecare Unitate, cu excepția modulelor fotovoltaice. [...]

4.7 Contractantul va porni fiecare Unitate și va efectua testele de punere în funcțiune pentru fiecare unitate și parc.”

Pentru serviciile prestate în baza contractului menționat .X. GmbH a emis un număr de cinci facturi, cu următoarele specificații:

- factura .X./19.08.2013 în valoare de .X. lei, reprezentând 20% avans înainte de începerea construcțiilor;
- factura .X./26.08.2013, în valoare de .X. lei, reprezentând 30% din serviciile de construcții, inclusiv livrarea parțială a materialelor pentru instalația PV;
- factura .X./30.09.2013, în valoare de .X. lei, reprezentând 20% plata parțială după montarea piloților, inclusiv livrarea parțială a materialelor pentru instalația PV;
- factura .X./30.09.2013, în valoare de .X. lei, reprezentând 20% plata parțială după terminarea sistemelor de montare, inclusiv livrarea de transformatoare;
- factura .X./10.10.2013, în valoare de .X. lei, reprezentând plata finală după terminarea conexiunii rețelei.

Aceste achiziții, înregistrate de .X. SRL în contul 231 *Investiții în curs de execuție*, au constat în bunuri și servicii necesare construirii de către .X. GmbH au unui parc fotovoltaic împărțit în trei instalații care însumează 6,4 MWp, în comuna .X., județul .X., conform prevederilor *Contractului de inginerie, achiziții și construcție* din data de 18.06.2013, încheiat între .X. GmbH în calitate de contractant și .X. SRL, în calitate de proprietar.

Față de aspectele mai sus menționate, se reține că .X. GmbH din Germania a construit un număr de trei instalații fotovoltaice, în localitatea .X., județul .X., furnizând toate materialele, serviciile și echipamentele necesare. În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit, în temeiul art.11 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.132 alin.1 lit b și lit.c, precum și ale art.133 alin.4 din același act normativ, că locul livrării bunurilor, respectiv al prestării serviciilor este România, locul în care acestea se găsesc când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, respectiv locul unde se

efectuează instalarea/montajul , astfel că tranzacțiile între cei doi parteneri reprezintă operațiuni desfășurate pe teritoriul României.

Mai mult, din adresa nr..X./19.08.2015 emisă de Biroul de informații fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au fost transmise informații, referitoare la tratamentul fiscal aplicat de partenerul german livrărilor de bunuri și servicii către societatea din România. Potrivit acestui document, autoritatea competentă din Germania precizează “Pot să confirm sumele facturate. Aceste livrări se referă la non-mișcare (construirea unei centrale foto voltaice) și nu sunt livrări intracomunitare sau alte servicii. Prin urmare, este corect că nicio livrare sau servicii intracomunitare nu au fost declarate în VIES.”

Astfel în speță devin incidente prevederile art.150 alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință prevede:

„În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 153, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133.”

În consecință, având în vedere aceste prevederi legale, precum și faptul că .X. GmbH din Germania nu s-a înregistrat în România în scopuri de TVA, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este .X. SRL.

Potrivit Codului civil, în categoria „imobilelor prin destinație” sunt incluse obiectele pe care proprietarul le afectează unui bun imobil prin natura lui (teren sau clădire), fiind necesare pentru folosirea sau exploatarea acestuia.

Astfel, unitatea de producție (clădirea în sine), precum și toate echipamentele și utilajele industriale care funcționează într-o unitate de producție reprezintă bunuri imobile, în accepțiunea Codului Civil.

Prin urmare, construirea centralelor fotovoltaice și înglobarea materialelor și utilajelor se consideră ca formând o tranzacție unică în sensul taxei pe valoarea adăugată și care, în ansamblu, nu are ca obiect livrarea materialelor și echipamentelor, respectiv montajul și instalarea acestora, ci realizarea unei unități de producție.

Referitor la argumentul societății privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

La art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință este stipulat:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare”.

iar la art.155 alin.19 din același act normativ este prevăzut:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

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

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

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

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofaktură";

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune."

Or, din documentele existente la dosarul contestației, se reține faptul că facturile prezentate nu respectă prevederile art.155 alin.19 din Codul fiscal, în sensul că nu au indicată cota de TVA aplicată, cuantumul taxei, exprimat în lei și nici mențiunea "TVA la încasare", astfel că nu pot constitui documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel chiar dacă societatea susține că emiterea facturilor de către furnizor se face în conformitate cu legislația aplicabilă în Germania referitoare la nontransferuri (conform art.155 alin.4 lit.b pct.2 din Codul fiscal), deducerea în România a taxei pe valoarea adăugată se face în conformitate cu legislația aplicabilă în speță în această țară.

Mai mult, nu poate fi reținută nici pretenția societății de aplicare a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în sensul că nu poate fi limitat dreptul de deducere dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar și în situația în care nu sunt îndeplinite toate condițiile de formă, întrucât în cazul României, legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere 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. În concluzie, pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabilă trebuie să prezinte facturi care să respecte condițiile de formă prevăzute la art 155 din Codul fiscal.

Totodată, din analiza jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, se reține că aceasta a lăsat la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, având în vedere aspectele precizate, prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./31.12.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – .X./30.12.2015, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru capătul de cerere reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere pentru suma de .X. lei, respectiv nu a colectat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea, deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F – .X./30.12.2015, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației, din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea consemnată de organele de inspecție fiscală.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;[...].”

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

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

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

Față de prevederile 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.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că societatea, prin contestația formulată nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

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

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

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel*

care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

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 celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, 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 rezultă că societatea, deși contestă în totalitate Decizia de impunere nr. F – .X./30.12.2015, prin care a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente, nu aduce motivații și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele prezentate, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, respingându-se ca nemotivată contestația formulată de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./30.12.2015.

*
* *

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, având în vedere principiul de drept conform căruia „accessorium sequitur principale”, faptul ca la pct.1 – 4 de mai sus s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, respectiv respingerea ca nemotivată pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și faptul ca societatea nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al obligațiilor accesorii în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru **majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au obligat societatea să colecteze taxă pe valoarea adăugată în cuantumul menționat, aferenta unor servicii de înscriere contract ipotecă, în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației rezultă că factura a fost emisă eronat, nu era purtătoare de taxă pe valoarea adăugată și mai mult, a fost stornată.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./30.12.2015, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2014 .X. a emis către .X. SRL factură nr. .X./08.11.2014 în valoare de .X. lei, având ca obiect servicii înscriere contract ipotecă, pentru care nu a colectat taxă pe valoarea adăugată. Întrucât .X. nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că operațiunea este scutită de taxă, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată colectată în cuantum de .X. lei.

Față de constatările inspecției fiscale, societatea precizează că a încheiat cu partenerul său, .X. SRL, un contract de împrumut în vederea acoperirii unor cheltuieli curente ale societății. De asemenea, menționează și faptul că factura nr. .X./05.11.2014 a fost emisă din eroare și, ulterior, a fost anulată, aspect explicat și organelor de inspecție fiscală, dar ignorat de acestea.

În drept, în perioada supusă controlului, în ceea ce privește faptul generator și exegibilitatea taxei pe valoarea adăugată, acestea au fost

reglementate prin art.134 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, în forma în vigoare la data realizării operațiunilor, stipulează:

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

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

În ceea ce privește cota de taxă pe valoarea adăugată, aceasta a fost reglementată prin art.140 alin.1 din actul normativ invocat mai sus, care prevede:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

Potrivit prevederilor legale citate, faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, aceasta intervenind la data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata. Quantum taxei pe valoarea adăugată este determinat prin aplicarea cotei standar asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt și având în vedere documentele existente la dosarul contestației se reține că .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./29.10.2014 emisă de Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară reprezentând „c/v înscriere contract ipotecă”, în valoare de .X. lei, fără TVA. Ulterior, în luna noiembrie 2014, societatea a refacturat către .X. SRL, cu factura nr. .X./05.11.2014, suma achitată Agenției Naționale de Cadastru și Publicitate Imobiliară. Sesizând eroarea, în luna decembrie 2014, așa cum rezultă din „Lista înregistrărilor contabile – decembrie 2014”.

Sesizând existența unor contradicții între aspectele menționate mai sus și constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F – .X./30.12.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F – .X./30.12.2015, contestată, organul de soluționare a contestației, în virtutea rolului său activ stipulat la art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. A – SLP 717/13.08.2016, să precizeze care au fost considerentele pentru care a fost dispusă colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr. .X./05.11.2014, emisă de .X. SRL către .X. SRL.

Prin adresa nr..X./24.08.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A – SLP 1622/24.08.2016, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

„SC .X. SRL a înregistrat la data de 29.10.2014, factura seria ANCP1_B nr.00.X. în valoare de .X. lei emisă de către Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară reprezentând „cv. înscriere contract ipotecă BCI .X.”. Factura menționată anterior a fost emisă pentru cumpărătorul .X. SRL fără TVA, emitentul nefiind înregistrat în scopuri de TVA niciodată în conformitate cu prevederile Codului fiscal, conform informațiilor disponibile în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Conform declarațiilor reprezentanților .X. SRL, în data de 05.11.2014, dintr-o eroare umană, a fost întocmită factura seria SE nr.30 în valoare de .X. lei pentru cumpărătorul .X. SRL, reprezentând servicii înscriere contract ipotecă, aceasta fiind anulată în luna decembrie 2014, prin notă contabilă, conform Balanței de verificare întocmită la 31.12.2014, conform fișei clientului SC .X. SRL, întocmită pentru anul 2014.

Având în vedere constatările organului de control, susținerile contestatoarei, documentele prezentate menționate mai sus și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, în temeiul Ordinului președintelui ANAF nr.3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, propune admiterea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.”

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 și alin 2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și se va admite contestația formulată de .X. SRL pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cu consecința anulării în parte a Deciziei de impunere nr. F – .X./31.12.2015.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia „accessorium sequitur principale”, precum și faptul că a fost admisă contestația formulată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, cu consecința anulării în parte a Deciziei de impunere nr. F – .X./30.12.2015 pentru această sumă, contestația va fi admisă și pentru **majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

*

* *

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza dispozițiilor art. 277 alin.(1) lit. a) și alin.(3) și cele ale art. 279 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 10.1, pct.10.2 și pct.11.3 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./31.12.2015, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

2. Admiterea, în parte, a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – .X./31.12.2015, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

cu consecința anulării în mod corespunzător a deciziei de impunere contestată, pentru această sumă.

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

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**