



DECIZIA nr. 473 din 2016

privind soluționarea contestației depusă de X GmbH Germania –
Sediu Permanent în România, municipiul ..., înregistrată la
DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... / ...2016.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara ..., cu adresa nr. HDG_AIF ... / ...2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... / ...2016, asupra contestației depusă de X GmbH Germania Sediu Permanent în România, municipiul ..., cu sediul în ..., ..., număr de înregistrare în scopuri de TVA ..., reprezentată prin reprezentant convențional Cabinet de Avocat Y din ..., prin av. Z, cu sediul procesual ales în

Contestația a fost depusă la AJFP Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. HDG REG ... / ...2016.

Petenta X GmbH Germania - Sediu Permanent în România, municipiul ... contestă:

- Decizia de impunere nr. ... / ...2016 (eronat tehnoredactat de petenta ca fiind nr. ... / ...2016) privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.
- Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei Cabinet de Avocat Y din ... și semnătura dnei. av. Z, la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială nr. ... / ...2016.

Contestație a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. ... / ...2016 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a fost comunicată în data de ...2016, potrivit celor menționate pe dovada de primire a adresei nr. HDG_AIF ... / ...2016 prin care au fost transmise actele atacate (adresa și dovada de primire fiind anexate în copie la dosarul contestației), iar contestația formulată de X GmbH Germania - Sediu Permanent în România, municipiul ..., a fost înregistrată la AJFP Hunedoara, sub nr. HDG_REG ... / ...2016, constatându-se că

sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr.... / ...2016, se rețin următoarele:

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres

faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”.

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulate împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2016.

Constatându-se că sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației, astfel:

I. Prin contestația formulată de X GmbH Germania - Sediul Permanent în România, municipiul ..., petenta invocă următoarele:

Prin contestația formulată petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... / ...2016 cu privire la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de ... lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, reconsiderarea concluziilor Raportului de inspecție fiscală în sensul recunoașterii dreptului de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor societății în sumă de ... lei, precum și rambursarea imediată a sumei de ... lei reprezentând parte din sumă de TVA cerută la rambursare prin intermediul Decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.... / ...2016.

Petenta reține faptul că, în perioada 20.04.2016 - 16.05.2016, AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală a efectuat o inspecție fiscală parțială la X GmbH Germania - Sediul Permanent, inspecție care a inclus în obiectul său verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind taxa pe valoarea adăugată în perioada 09.08.2013 - 31.01.2016, ca urmare a depunerii Decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. ... / ...2016, prin care era cerută a fi rambursată suma de ... lei.

În urma inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală, în baza căruia AJFP Hunedoara a întocmit Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... / ...2016, prin care a stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de ... lei (corespunzătoare unei baze impozabile

stabilite suplimentar de ... lei), acceptându-se la rambursare din totalul sumei de ... lei, doar suma de ... lei.

Petenta arată că raportul de inspecție fiscală, Decizia de rambursare și alte documente întocmite ca rezultat al inspecției fiscale parțiale i-au fost comunicate în data de ...2016, prin înmânare către împuternicit. Petenta precizează că dintre Anexele la Raportul de inspecție fiscală i-au fost comunicate doar Anexele 1 și 5.

Prin Decizia de impunere (pagina 6 paragrafele 2 și 3), organele de inspecție fiscală au refuzat recunoașterea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, corespunzătoare unor achiziții de bunuri în sumă de ... lei, argumentând că (petenta citează din pagina 6 a Deciziei):

“- Nu s-a făcut dovada că toate bunurile achiziționate în luna 11/2015 și cele achiziționate în luna 12/2015 de la U... GmbH... - identificată prin ..., au fost destinate operațiunilor taxabile, întrucât până la data încheierii prezentei inspecții fiscale nu s-au identificat documente care să ateste livrarea acestora sau realizarea de venituri impozabile cu acestea; ba mai mult prin punctul de vedere formulat de reprezentantul legal al contribuabilului, acesta recunoaște faptul că, cităm: «cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA cerută la rambursare, după cum se poate observa din analiza jurnalelor de TVA și a declarațiilor de TVA aferente perioadei supusă inspecției fiscale, aceasta provin în principal din operațiuni înregistrate în principal în lunile noiembrie și decembrie 2015»;

- Contractul încheiat de SC C... SA - ca beneficiar al investiției constând în instalație de desulfurare, și D... ... - în calitate de prestator pentru C... SA și în calitate de client al X GmbH Germania - Sediul Permanent ..., a suferit în perioada sem. 2/2015 și prima parte a anului 2016, modificări la clauzele contractuale, datorate nerespectării unora dintre aceste clauze de către beneficiar, ajungând la notificări de reziliere, acest fapt putând conduce la același stadiu de derulare a contractului încheiat între X GmbH Germania Sediul Permanent ... - în calitate de furnizor, și D... ... - în calitate de client;

- X GmbH Germania - Sediul Permanent ... nu conduce evidența stocurilor, așa cum prevede Legea contabilității, nu se pot identifica spațiile în care se află aceste bunuri în vederea inventarierii;

- X GmbH Germania - Sediul Permanent ... nu a făcut dovada deținerii unor spații adecvate depozitării bunurilor achiziționate [...] (nici în patrimoniul propriu, nici închiriate sau în comodat);

- Sediul permanent din ... al X GmbH Germania - care funcționează chiar în incinta Sucursalei E... P... a Societății C...SA - a luat ființă tocmai în scopul realizării obiectivelor ce au drept scop realizarea și punerea în funcțiune a instalației de desulfurare a gazelor de ardere, investiție efectuată la grupul nr.4 aparținând SE P.... Obiectul de activitate al sediului permanent nu este unul comun, care ar putea presupune valorificarea bunurilor tranzacționate de către acesta către un potențial client oarecare, fără să existe o comandă fermă pentru aceste bunuri și implicit un contract la fel de ferm între eventualul beneficiar și X GmbH Germania - Sediul Permanent, ca furnizor.”

Ca temei de drept pentru refuzarea recunoașterii dreptului de deducere pentru suma de TVA în cauză, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art.145 alin. 2 lit.a) din legea nr.571/2003, respectiv

“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă

acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

Petenta apreciază că, pentru motivele pe care le va arăta în continuare, această întregă argumentație și fiecare dintre aceste argumente aduse de către organele de inspecției fiscale ca motivare a necordării dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei sunt complet netemeinice, nelegale, abuzive, irelevante, contradictorii și în vădită neconcordanță nu doar cu situația de fapt, dar mai ales cu cea de drept în domeniul TVA.

Referitor la aspecte preliminare:

În primul rând, petenta subliniază încă o dată anumite aspecte legale și administrative privind desfășurarea activității X GmbH în România, veniturile aferente și tratamentul fiscal corespunzător, dat fiind că elementele sunt esențiale și par să nu fi fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală (petenta precizează că ele au fost prezentate atât oral, cât și în scris - mai ales prin intermediul punctului de vedere transmis în data de 25.05.2016):

- Activitatea societății germane X GmbH în România izvorăște din angajamentele contractuale încheiate între societatea germană X GmbH și societatea franceză C... I... M... (“C...”) SA;

- Toate livrările/prestările aferente contractelor de mai sus sunt în legătură cu proiectul aflat în derulare la nivelul C... SA privind Centrala de la P... ai cărui indicatori tehnico-economici au fost aprobați prin Hotărâre a Guvernului nr.../2009 publicată în Monitorul Oficial nr.../2009, respectiv: “Desulfurarea gazelor de ardere pentru Unitatea ... de ... MW și pentru cazan Apă Caldă de ... Gcal/h” și “Înlocuirea actualei tehnologii pentru colectarea, transportul și depozitarea cenușii și zgurii”). Textul respectiv este menționat atât în contract, cât și pe fiecare factură ca o referință (numele proiectului - pentru ca emitentul și beneficiarul să știe cărui proiect corespund);

- Acestea au drept obiect:

- Livrarea de bunuri/echipamente, inclusiv participarea la procurarea acestora prin furnizarea de engineering (care constau în crearea specificațiilor tehnice pentru fabricarea respectivelor echipamente), și respectiv

- Asistență tehnică sub forma supervizării asamblării și punerii în funcțiune a acestor echipamente (petenta subliniază că nu X GmbH prestează serviciul de asamblare/punere în funcțiune, după cum în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală la paragraful 2 al paginii 6 din Raportul de inspecție fiscală, ci doar îl supervizează);

- Principalele părți implicate în acest contract sunt: C... SA, în calitate de beneficiar final, societatea franceză C... N... SA, în calitate de contractor general (furnizorul C...), societatea germană X GmbH și societatea română T... B... SA (“...”), în calitate de furnizori principali ai C...I... SA;

- Pentru conformitate, petenta atașează în Anexa 4 ultima versiune disponibilă a contractului privind livrarea de echipamente și servicii de supervizare, inclusiv anexa care arată separarea livrărilor și prestărilor între părți. Petenta precizează că forma semnată a acestei ultime versiuni i-a fost comunicată de către partenerul său C... N... după încheierea inspecției fiscale, însă diferențele nu sunt semnificative din punct

de vedere al speței în cauză (în fapt a avut loc o restrângere minoră - de detaliu - a obiectului serviciilor prestate de către X GmbH - Anexa 5);

- Obiectul contractului respectiv include așadar două tipuri de acțiuni, respectiv livrare de bunuri și prestare de servicii, care însă în ochii partenerului C... N... SA sunt asociate, la cererea acestuia prețul fiind negociat pentru ambele tipuri de acțiuni și fără a separa contractual livrările de bunuri de prestările de servicii. Dată fiind această relație de dependență contractuală, în general nu au putut fi separate pe facturile emise către C... N... valorile livrărilor de bunuri de cele ale serviciilor;

- Sediul permanent nu a fost “creat” de către X în scopul de a realiza și pune în funcțiune instalația de desulfurare. Sediul permanent este o ficțiune fiscală care rezultă din aplicarea legii române (Codul fiscal) și a Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania, și nu o entitate propriu-zisă. Sediul permanent a început să existe după ce a fost încheiat contractul dintre societatea germană X GmbH și societatea franceză C... N... SA. Acesta este un concept care are legătură cu impozitul pe profit, nu cu TVA;

- X GmbH România - Sediul permanent nu are personalitate juridică și în consecință nu are capacitatea de a încheia contracte;

- La rândul său, C.. I.. M.. SA - Paris, Franța - Sucursala ... (“D... ..”) nu are personalitate juridică și nu poate încheia contracte. După cum îi arată numele, este o sucursală a societății franceze C... N... SA, care a fost înregistrată în România în 2011, după încheierea contractului cu (actuala) C... SA (care a avut loc în 2010), în fapt și de drept ca efect al acestuia;

- Așadar, X GmbH România - Sediul permanent nu a încheiat și nici nu poate încheia contracte ca furnizor sau beneficiar - nici cu C... N... SA, nici cu sucursala C... N... .., nici cu U... GmbH, nici cu C... SA. Toate contractele sunt încheiate de către X GmbH Germania, iar sucursala D... .. a societății franceze nu este clientul Sediului permanent, iar Sediul permanent nu este furnizorul C... N... (după cum în mod greșit rețin în Decizie și în Raportul de inspecție fiscală organele de control). De asemenea, societatea germană U... GmbH nu este furnizorul Sediului Permanent, ci al societății germane X GmbH, după cum este de altfel explicat în contractul încheiat între X GmbH și U... GmbH. Nici entitatea “SC U... GmbH... - în calitate de furnizor” nu este vreo entitate română, ci este societatea germană U... GmbH care s-a înregistrat direct în scopuri de TVA în România (după cum reiese clar din faptul că adresa menționată inclusiv pe websiteul Ministerului Finanțelor din România este adresa din Germania);

- Conform practicii române privind înregistrarea în scopuri de TVA, având înregistrat un sediu permanent în România, societatea germană X GmbH nu poate obține un cod de TVA diferit pentru a factura livrarea de echipamente conform condiției DDP, ci trebuie să folosească și pentru aceste activități același cod de TVA care a fost alocat sediului permanent pentru activitatea de prestări servicii. Așadar, în fapt este vorba de două fluxuri de livrări/prestări - unul din Germania, unul din România -, care folosesc același număr de TVA;

- Livrările și achizițiile corespunzătoare de bunuri se regăsesc în declarațiile privind TVA ale sediului permanent, dar bunurile respective nu pot fi alocate sediului permanent și nici nu pot fi contabilizate de către acesta. Activitatea pentru care există obligația ca X să înregistreze sediul permanent, declarată de altfel organelor fiscale prin intermediul documentelor atașate conform legii cererii de înregistrare a sediului

permanent, constă în prestări de servicii și nu în livrări de echipamente. În consecință, venitul, cheltuielile, profitul impozabil și impozitul pe profit aferente sediului permanent sunt calculate în conformitate cu prevederile art. 29 din Codul fiscal în vigoare până la 31 decembrie 2015 și ale Convenției privind evitarea dublei impuneri dintre România și Germania. Așadar, nu sediul permanent “a înregistrat venituri din livrări la intern în valoare totală de ... lei” (de exemplu, a se vedea primul paragraf al paginii 4 a Raportului de inspecție fiscală) și nici nu a înregistrat “achiziții de bunuri” propriu-zise (de exemplu, a se vedea pagina 2 din Decizie), ci aceste sume includ în fapt și veniturile din vânzarea de echipamente, care nu sunt atribuibile sediului permanent. Doar din punct de vedere al TVA aceste operațiuni trebuie și sunt înregistrate în evidențele Sediului Permanent.

I.1. Referitor la faptul că stabilirea sumei de TVA refuzată la rambursare de către organele de inspecție fiscală s-a făcut complet arbitrar și în vădită contradicție cu situația de fapt și legislația în vigoare;

Petenta arată că prin Raportul de inspecție fiscală și Decizie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de ... lei (corespunzătoare unei baze impozabile stabilite suplimentar de ... lei). Din câte înțelege din aceste documente, baza impozabilă și TVA suplimentară au fost stabilite ca diferență între:

- Baza impozabilă/TVA aferentă facturilor U... incluse în jurnalele și deconturile de TVA aferente perioadei noiembrie 2015 - ianuarie 2016 (respectiv ... lei bază și ... lei TVA);

- și baza impozabilă/TVA aferentă facturilor emise către C... N... în perioada noiembrie 2015 - ianuarie 2016 (respectiv ... lei bază impozabilă și ... lei TVA). (petenta arată că anexa 6 la contestație oferă o imagine de ansamblu cu privire la modul în care înțelege că a fost calculată TVA respinsă la rambursare).

Petenta apreciază că organele de inspecție fiscală au stabilit complet arbitrar aceste sume și în consecință decizia de a refuza rambursarea TVA în sumă de ... lei nu este motivată, neexistând niciun motiv de drept care să susțină refuzul de a recunoaște dreptul de deducere al acestei sume.

Astfel, în măsura în care sumele de ... lei bază și ... lei TVA corespund clar unor achiziții de bunuri identificabile, independente, organele de inspecție fiscală nu identifică achizițiile de bunuri cărora le corespund sumele de ... lei bază impozabilă și ... lei reprezentând TVA refuzată la rambursare.

În măsura în care organele de inspecție fiscală apreciază că sumele de ... lei bază impozabilă și ... lei reprezentând TVA ar corespunde unor bunuri care nu au fost livrate pe sit sau care nu au fost livrate, petenta subliniază că sunt contrazise de Procesele Verbale de recepție pe șantier care au fost prezentate în timpul inspecției fiscale care atestă, prin semnătura inclusiv a C... SA, beneficiarul final, că aceste bunuri au fost aduse pe sit și recepționate de către C... N... și C....

În măsura în care organele de inspecție fiscală au calculat această sumă pornind de la premisa că facturile întocmite către C... N... în perioada respectivă ar corespunde exact bunurilor facturate de către U..., petenta subliniază încă o dată că premisa este în mod vădit în contradicție cu realitatea. Sumele facturate către C... N... în luna noiembrie 2015 includ și alte livrări și prestări decât cele achiziționate de

la U..., organelor de inspecție fiscală prezentându-li-se corespondența dintre sumele facturate de către U... și sumele facturate către C... N... (a se vedea în acest sens inclusiv pagina 3 din Punctul de vedere transmis organelor de inspecție fiscală în data de 25.05.2016).

În legătură cu aceste aspecte, petenta ține în mod special să precizeze că înțelege că organelor de inspecție fiscală li se pare o *“mărturisire incriminatorie”*, respectiv: *“ba mai mult, prin punctul de vedere formulat de reprezentantul legal al contribuabilului, acesta recunoaște faptul că, cităm: “cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA cerută la rambursare, după cum se poate observa din analiza jurnalelor de TVA și a declarațiilor de TVA aferente perioadei supusă inspecției fiscale, aceasta provind în principal din operațiuni înregistrate în principal în lunile noiembrie și decembrie 2015”* este în mod evident o descriere a situației de fapt administrative că suma de ... lei este în fapt totalul TVA de recuperat din perioadele noiembrie 2015 - ianuarie 2016, care rezultă din înregistrarea facturilor de vânzare și cumpărare în jurnalele de TVA și deconturile aferente lunilor respective.

La o simplă privire a acestor documente se constată că, efectiv, cea mai mare parte a TVA-ului deductibil (și în consecință a TVA cerută la rambursare) corespunde TVA menționate în facturi emise de către U... și înregistrate în evidențele TVA aferente perioadele respective (pentru conformitate, a se vedea Anexele 7 și 8). În consecință, această chestiune nu poate fi reținută ca temei pentru refuzarea dreptului de deducere al TVA facturată de către furnizorul U... GmbH.

I.2. Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală că, achizițiile de la U... GmbH nu au fost efectuate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, petenta arată este nefondată și abuzivă, în vădită contradicție cu realitatea și cu concluziile organelor de inspecție fiscală însele;

I.2.1. Cu privire la livrările efectuate de către U... GmbH;

Ca argument principal în vederea justificării deciziei de nerecunoaștere a dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală susțin că (pagina 6 a Deciziei):

“Nu s-a făcut dovada că toate bunurile achiziționate în luna 11/2015 și cele achiziționate în luna 12/2015 de la U... GmbH... - identificată prin ..., au fost destinate operațiunilor taxabile, întrucât până la data încheierii prezentei inspecții fiscale nu s-au identificat documente care să ateste livrarea acestora sau realizarea de venituri impozabile cu acestea; ba mai mult prin punctul de vedere formulat de reprezentantul legal al contribuabilului, acesta recunoaște faptul că, cităm: «cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA cerută la rambursare, după cum se poate observa din analiza jurnalelor de TVA și a declarațiilor de TVA aferente perioadei supusă inspecției fiscale, aceasta provind în principal din operațiuni înregistrate în principal în lunile noiembrie și decembrie 2015».”

În partea finală a secțiunii I.1. de mai sus, petenta a explicat că, în fapt, cele menționate de organele de control cu privire la cele precizate în punctul de vedere înseamnă că suma de ... lei reprezintă suma TVA aferentă facturilor U... înregistrate/operate în jurnalele și deconturile de TVA în lunile noiembrie și

decembrie 2015, atunci când acestea au fost primite de către LAB. În Anexa 8 la contestație petenta arată că atașează jurnalele de cumpărări corespunzătoare perioadei noiembrie 2015 - ianuarie 2016.

În ceea ce privește susținerea organelor de inspecție fiscală că nu s-ar fi făcut dovada că bunurile facturate de către U... sunt destinate operațiunilor taxabile deoarece nu ar fi identificat documente care să ateste livrarea bunurilor facturate de către U... GmbH sau realizarea de venituri impozabile cu acestea, petenta apreciază că este în vădită contradicție cu realitatea. Astfel:

a) Organelor de inspecție fiscală le-au fost puse la dispoziție facturile întocmite de către U... și documentele de transport până pe situl C... din P..., care au fost considerate satisfăcătoare de către organele de inspecție fiscală, acestea necontestându-le cu privire la niciun aspect;

b) După cum organele de inspecție fiscală recunosc ele însele, au fost puse la dispoziția lor Procese verbale de recepție pe sit care atestă că toate bunurile facturate nu doar că au fost livrate pe sit, ci au fost și efectiv recepționate de către C... N... și C..., beneficiarul final;

c) După cum și organele de inspecție fiscală recunosc la aceeași pagină 6 din Decizie, bunurile furnizate de către U... nu sunt comune, ci proiectate și comandate U... special pentru situl P..., în funcție de cerințele specifice ale instalațiilor din P..., neputând fi vândute “*către un potențial client oarecare*”;

d) Peste 90% din echipamentele livrate de către U... pe situl din P... au fost deja facturate către C... N... .., iar facturile au fost acceptate, diferența (care corespunde facturii .../...2015) făcând încă obiectul discuțiilor dintre diversele părți cu privire la aspecte tehnice și administrative.

Petenta prezintă încă o dată mai jos detalii privind modul în care bunurile facturate de către U... conform facturilor 1... - 1... au fost incluse în facturile emise către C... N... ..:

Nr. factură U...	Data factură U...	Nr. factură X către C... N...	Data factură X	Obiect
...	...2015	...	...2015	- ...
...	...2015	...	...2015	- ...
...	...2015	...	...2015	- ...
		...	...2015	- ...

...	...2015	...	...2015	- ...
		...	...2015	- ...
...	...2015	...	...2015	- ...
...	...2015	-	-	- ...

Având în vedere aceste elemente, este clar că toate livrările efectuate de către U... GmbH alcătuiesc un tot comprehensibil, specific sitului P..., care au fost furnizate pe sit efectiv și majoritar facturate către și achitate de către C... N... societății X GmbH.

În aceste condiții, petenta apreciază argumentul echipei de inspecție fiscale legate de faptul că: *“până la data inspecției fiscale nu s-au identificat documente care să ateste bunurile livrate de la U... sau realizarea de venituri impozabile cu acestea”*, ca fiind în vădită contradicție cu realitatea. Pentru conformitate, atașează și la contestație, drept exemplu, în Anexa 9, copie după factura U... nr. ... și după factura X nr.3295.

I.2.2. Cu privire la condițiile prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere;

Din conținutul Deciziei și al Raportului de inspecție fiscală petenta arată că înțelege că organele de inspecție fiscală ar fi luat decizia de a refuza recunoașterea dreptului de deducere al TVA în sumă de ... lei deoarece:

- Din luna decembrie 2015 și până la data încheierii inspecției fiscale X GmbH Germania Sediu Permanent nu a mai înregistrat și nici nu a declarat prin deconturile de TVA operațiuni impozabile care să ateste destinația taxabilă a acestor achiziții (a se vedea de exemplu pagina 2 paragraful 3, sau pagina 4 paragraful 6 din Decizie);
- *“Contractul încheiat de SC C... SA - ca beneficiar al investiției constând în instalație de desulfurare, și D... ... - în calitate de prestator pentru C... SA și în calitate de client al X GmbH Germania - Sediul Permanent ..., a suferit în perioada sem. 2/2015 și prima parte a anului 2016, modificări la clauzele contractuale, datorate nerespectării unora dintre aceste clauze de către beneficiar, ajungând la notificări de reziliere, acest fapt putând conduce la același stadiu de derulare a contractului încheiat între X GmbH Germania Sediul Permanent ... - în calitate de furnizor, și D... ... - în calitate de client”* (pagina 6 a Deciziei). Cu alte cuvinte, deși până la data efectuării inspecției fiscale X GmbH facturase și încasase deja cea mai mare parte din valoarea livrărilor și prestațiilor la care se angajase către C... N... SA în cadrul Proiectului P....

Aceste aspecte sunt în mod evident absolut irelevante din punct de vedere al exercitării și recunoașterii dreptului de deducere al TVA, neputând reprezenta

motive valide pentru refuzul recunoașterii dreptului de deducere al TVA.

În primul rând, petenta ține să precizeze că nu avea cunoștință să fie reziliat contractul dintre C... N... și C... și nu i se poate impune vreo sarcină în legătură cu acest contract, față de care este parte terță. Mai mult, petenta subliniază încă o dată că organele de inspecție fiscală nu i-au pus la dispoziție documente legate de aspectele privind discuțiile și/sau corespondența cu C... la care se referă în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere, lipsindu-ne astfel în mod intenționat de posibilitatea de a ne putea pronunța cu privire la veridicitatea acestora și de a ne apăra cu privire la declarațiile C....

La nivel legal, petenta reamintește că, în speță, dreptul de deducere al TVA este reglementat de către art. 145 alin. (2) litera a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (așa cum era în vigoare înainte de 1 ianuarie 2016), respectiv:

“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

Astfel, pentru exercitarea și recunoașterea dreptului de deducere, este necesar și suficient doar să existe o intenție clară că bunurile achiziționate să fie folosite în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, dreptul de deducere neputând fi refuzat nici chiar dacă, din diverse motive, operațiunile taxabile intenționate nu au loc efectiv (ceea ce în speță nu este cazul, ba dimpotrivă).

În acest sens s-a exprimat în mod clar în repetate rânduri Curtea de Justiție a Uniunii Europene (“CJUE”) - a se vedea de exemplu cazurile C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV, C-I10/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian, C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În aceste situații Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat constant că, atâta timp cât achizițiile sunt destinate efectuării de operațiuni taxabile, dreptul de deducere al TVA nu poate fi refuzat de către autoritățile fiscale, chiar dacă ulterior - mai ales din motive obiective - bunurile respective nu au putut fi efectiv utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, petenta apreciază că din punct de vedere al TVA, pentru un proiect început în anul 2013, realizat în proporție de 98%, în legătură cu care X GmbH a declarat deja operațiuni în valoare de peste ... de milioane de EUR și a colectat TVA în valoare de aproximativ ... milioane de EUR, declararea de operațiuni prin decontul de TVA începând cu luna decembrie 2015, precum și existența - strict în opinia organelor de inspecție fiscală - unei posibilități teoretice ca în viitor contractul dintre X și C... N... să înceteze, nu reprezintă motive legale pentru refuzul exercitării dreptului de deducere al TVA de către LAB.

Având în vedere această doctrină, cât și cele prezentate mai sus la punctul **I.2.1.**, petenta apreciază că X GmbH a făcut cu prisosință dovada nu doar a intenției sale obiective de a utiliza toate bunurile livrate de către U... GmbH (și în consecință și cele cărora le este aferentă TVA deductibilă în sumă de ... lei, corespunzătoare unei baze impozabile stabilite suplimentar de ... lei), ci le-a și utilizat efectiv în acest scop.

De asemenea, existența Contractelor încheiate între (actuala) C... SA și C... N... SA ca urmare a participării la licitația deschisă în anul 2010, respectiv C... N... SA și X GmbH (ca urmare a acceptării de către C... a societății X GmbH ca și subcontractant, în conformitate cu Anexa 12 la Contractul dintre C... și C... N...) și

X GmbH și respectiv U... GmbH, contracte care sunt în fapt finanțate 50% din împrumutul acordat de către Banca Europeană de Investiții și 50% prin contractarea de instrumente de datorie publică de către Ministerul Finanțelor (a se vedea Legea 121/2012), și conform cărora s-au efectuat deja plăți contra documente care atestă livrarea în valoare de peste ... de milioane de EUR [*petenta face trimitere la faptul că plata de către C... se efectuează pe bază de acreditiv, iar în conformitate cu Anexa I la Contractul dintre C... și C... N... aceasta nu se efectuează decât după ce se dovedește livrarea pe sit a echipamentelor*] reprezintă elemente obiective, de necontestat, că bunurile livrate de către U... GmbH în cadrul acestui proiect sunt destinate operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește argumentele legate de modul de evidențiere a stocurilor prezentate în Decizie de către organele de inspecție fiscală, petenta apreciază că sunt absolut irelevante din punct de vedere al TVA, neputând constitui motive temeinice pentru refuzarea acordării dreptului de deducere în speță.

Astfel, petenta reține că organele de inspecție fiscală menționează, în opinia lor, că TVA aferent achizițiilor efectuate de la U... GmbH Europe în sumă de ... lei, corespunzătoare unei baze impozabile stabilite suplimentar de ... lei, nu ar fi deductibilă întrucât:

“X GmbH Germania - Sediul Permanent ... nu conduce evidența stocurilor, așa cum prevede Legea contabilității, nu se pot identifica spațiile în care se află aceste bunuri în vederea inventarierii;

X GmbH Germania - Sediul Permanent ... nu a făcut dovada deținerii unor spații adecvate depozitării bunurilor achiziționate [...] (nici în patrimoniul propriu, nici închiriate sau în comodat)”.

Cu privire la aceste aspecte, petenta reamintește că, după cum a menționat la punctul **I.1.** de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au precizat căror bunuri livrate de către U... GmbH Europe le corespunde TVA în sumă de ... lei, corespunzătoare unei baze impozabile stabilite suplimentar de ... lei. În consecință, petenta se vede pusă în imposibilitatea de a preciza la rândul său detalii exacte cu privire la spațiile unde se află bunurile respective.

În al doilea rând, după cum a precizat în Nota explicativă și în Punctul de vedere prezentate organelor de inspecție fiscală, cu excepția bunurilor menționate în factura U... ... (Anexa 10), toate celelalte bunuri livrate de către U... au fost deja vândute către C... N... .., și în consecință nu i se poate cere să furnizeze detalii cu privire la locul unde C... N... a înțeles să le localizeze la data inspecției fiscale.

În al treilea rând, după cum a precizat în Punctul de vedere, în conformitate cu Contractul dintre C... N... .. și X GmbH (Anexa III - ...), gestionarea efectivă a bunurilor pe sit este responsabilitatea T... ... (...). X GmbH ține evidența stocurilor, inclusiv a celor furnizate de către U... GmbH în Germania, conform legislației naționale și metodei inventarului intermitent. În Anexa 11 petenta arată că prezintă situația acestor stocuri la data de 31 decembrie 2015, așa cum a fost prezentată auditorilor D... & T... GmbH, precizând că organele de inspecție fiscală nu i-au cerut documente privind inventarierea faptică a stocurilor la data inspecției fiscale.

În orice caz, indiferent de cele precizate mai sus, faptele menționate de către

organele de inspecție fiscală, chiar dacă ar fi fost adevărate, nu pot constitui motive legale pentru refuzarea dreptului de deducere în speță, încălcând în mod evident prevederile art.146 din Legea 571/2003.

Astfel, art. 146 în cauză reglementează condițiile de exercitare ale dreptului de deducere din punct de vedere documentar și prevede la paragraful (1) că:

“(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);

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit.

b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155 alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;

[...]

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:

1.să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155 alin. (1); și

2.să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea; [...]”

În ceea ce privește eventualele condiții suplimentare din punct de vedere documentar, paragraful (2) al aceluiași art.146 menționează:

“Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Punctul 46 din Normele de aplicare ale Legii 571/2003 cu privire la art. 146 (2) nu menționează vreo obligație de prezentare a vreunui inventar (sau a oricărui alt document de gestiune) pentru a justifica dreptul de deducere a TVA, ci doar că:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

[...]

(4) Pentru situațiile prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. b) pct. 2 lit. d), lit. e) pct. 2 și lit. j) din Codul fiscal, se vor aplica corespunzător prevederile art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, în ceea ce privește reflectarea taxei.”

Petenta susține că X GmbH îndeplinește toate condițiile menționate la art. 146 și la punctul 46 citate mai sus, nici în Decizie și nici în Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nementionând diferit.

În consecință, dat fiind că prevederile sunt limitative, organele de inspecție fiscală nu pot pretinde X GmbH să prezinte alte documente în scopul justificării dreptului de deducere a TVA sau să justifice neacordarea dreptului de deducere prin invocarea (dealtfel, nefondată) încălcării unor acte normative privind alte documente justificative decât factura. A accepta o altă situație de drept ar echivala cu adăugarea la lege, ceea ce este inadmisibil.

Mai mult, a accepta o astfel de poziție a organelor de inspecție fiscală ar fi în contradicție cu doctrina Curții de Justiție a Uniunii Europene. În acord cu principiul prevalenței economicului asupra juridicului, statuat de CJUE, printre altele, în cauza C-146/2005, Albert Collee, dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 din Directiva 112/2006 privind TVA face parte din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar și dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile.

Petenta subliniază că, în drept, cerințele practice ale autorităților fiscale nu pot depăși cadrul stabilit clar de articolul 146 citat mai sus, dat fiind că art.146 reprezintă exact ceea ce legiuitorul român a înțeles să legifereze cu privire la condițiile documentare de acordare a dreptului de deducere, iar X GmbH a satisfăcut aceste cerințe legale limitative.

Având în vedere cele menționate mai sus, petenta consideră stabilirea în sarcina societății a TVA suplimentară în sumă de ... lei (corespunzătoare unei baze impozabile stabilite suplimentar de ... lei) drept netemeinică, nelegală, abuzivă și decurgând din înțelegerea și interpretarea greșită a situației de fapt și a legii.

În drept, petenta își întemeiază cererile și argumentele menționate mai sus pe prevederile următoarelor acte normative:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;
- Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare, și Legea 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de Procedură Fiscală;
- Codul Civil și Codul de procedură civilă;
- Directiva 112/2006/EC privind sistemul comun de impozitare al TVA.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr.... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... / ...2016, au constatat următoarele:

Prin intermediul Decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.... / ...2016, petenta a solicitat la rambursare suma de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr.... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei o TVA suplimentară în sumă de ... lei, sumă ce a fost respinsă la rambursare, aprobând la rambursare o TVA în sumă de ... lei.

În perioada supusă inspecției fiscale societatea a înregistrat TVA deductibilă

în sumă totală de ... lei, din care:

- ... lei TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri constând în echipamente ce compun sistemul de desulfurare gaze de ardere și nămol compact și servicii constând în activități de punere în funcțiune a echipamentelor menționate, achiziții de la firme din Germania, respectiv, S... E... GmbH, T... E... GmbH, U... C... C..., R... J... GmbH E... W..., S... V.. GmbH, T... M... M... T..., B... V... I...S... GmbH, D... I... GmbH, F... F... M..., A... C...K... und D... GmbH s.a., pentru care societatea a aplicat taxare inversă;
- ... lei TVA dedusă aferentă achiziționării de echipamente ce compun sistemul de desulfurare gaze de ardere și nămol compact de la U... C... C... B...;
- ... lei TVA dedusă aferentă serviciilor contabile în baza contractului încheiat cu A... T... I... SRL B... – CIF ...;
- ... lei TVA dedusă aferentă închirierilor auto;
- ... lei TVA dedusă aferentă altor servicii executate de terți.

În perioada supusă inspecției fiscale societatea a înregistrat venituri din livrări la intern în valoare totală de ... lei, constând în vânzarea către C... I... M... a unor echipamente (utilaje) care compun sistemul de desulfurare gaze de ardere și nămol compact pentru Sucursala E... P..., pentru care societatea a colectat TVA în sumă de ... lei.

Tva colectată în perioada supusă inspecției fiscale în sumă totală de ... lei, provine din:

- ... lei TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri constând în echipamente ce compun sistemul de desulfurare gaze de ardere și nămol compact și servicii constând în activități de punere în funcțiune a echipamentelor menționate, achiziții de la firme din Germania, respectiv, S... E... GmbH, T... E... GmbH, U... C... C..., R... J... GmbH E... W..., S... V.. GmbH, T... M... M... T..., B... V... I...S... GmbH, D... I... GmbH, F... F... M..., A... C...K... und D... GmbH s.a., pentru care societatea a aplicat taxare inversă;
- ... lei TVA colectată aferentă livrărilor interne, respectiv societății C... I... M....

Operațiunile de încasări și plăți, în contul X GmbH Germania – Sediul Permanent, se efectuează de societatea-mama din Germania prin contul ... deschis la ... Stuttgart.

Pe baza documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de reprezentantul legal desemnat să reprezinte societatea, s-a constatat că X GMBH – societate germană, începând cu data de 09-08-2013 a înregistrat un sediu permanent în localitatea ..., activitatea desfășurată prin acest sediu constând în “supervizarea asamblării echipamentului de desulfurare a gazelor de ardere (FGD) la centrala din P... și supervizarea punerii în funcțiune al aceluși FGD” - după cum declară administratorul societății-mamă prin adresa din anexa 2. Această activitate se desfășoară în scopul realizării obiectivelor înscrise în acordul încheiat între:

- C... I... M – C... N... SA Paris Franța, Sucursala B..., înregistrată la ORC sub nr. ..., CIF ..., înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 20-06-2011, împuternicit sucursală fiind ..., activitate principală CAEN 3320 “instalarea mașinilor și echipamentelor industriale – în calitate de beneficiar,

și

- X GmbH Sediul Permanent – CIF ... – în calitate de prestator.

Prin acest acord – anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală, prestatorul

denumit X, va viza pentru C... N... un sprijin reciproc global al acordului contractual nr. .../2010 încheiat între SC T... SA și C... I... M, valoarea contractului fiind în sumă totală de ... euro din care:

- asistență tehnică, achiziționarea, livrarea sistemului de desulfurare gaze de ardere și nămol compact pentru unitatea 4 pentru proiectul P... la confirmarea fără rezerve a comenzii = ... euro reprezentând 10% din valoarea contractului;
- asistență tehnică, achiziționarea, livrarea sistemului de desulfurare gaze de ardere și nămol compact pentru unitatea ... pentru proiectul P... la prezentarea documentelor de livrare = ... euro reprezentând 80% din valoarea contractului;
- asistență tehnică, achiziționarea, livrarea sistemului de desulfurare gaze de ardere pentru unitatea 4 pentru proiectul P... la prezentarea procesului verbal de punere în funcțiune = ... euro reprezentând 10% din valoarea contractului.

În scopul realizării obiectivelor contractului prezentat anterior, X GMBH GERMANIA – SEDIU PERMANENT a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii aferent cărora a aplicat metoda taxării inverse, TVA dedusă și colectată aferentă acestor achiziții fiind în sumă totală de ... lei. Verificând documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea sediului permanent din ... al X GMBH, s-au constatat următoarele:

În perioada supusă inspecției, X GMBH GERMANIA – SEDIU PERMANENT a achiziționat bunuri constând în echipament pentru instalația de desulfurare a gazelor de ardere la centrala din P..., de la operatori intracomunitari ca:

- S... E... GmbH G..., identificat prin CIF ... – la baza acestor livrări s-au identificat facturile emise de furnizor, clientului X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., fiecare factură fiind însoțită de scrisoarea de transport – CMR, pe baza informațiilor înscrise în aceste documente, organele de inspecție fiscală constatând că bunurile înscrise în acestea au fost transportate la beneficiarul final al acestora, respectiv la Societatea C... SA – la sediul sucursalei E... P... SA din Acest lucru reiese din faptul că la capitolul 2 din CMR alocat datelor de identificare a destinatarului (nume, adresa, țara), este înscris „C... SA, P... ..., str P... no ... -... ..”, iar la rubrica rezervată locului de recepție a bunurilor, din CMR, există ștampila cu amprenta „Societatea C... SA – la sediul sucursalei E... P... SA”, semnătura de primire aparținând unui reprezentant al acestei societăți. Achiziții de la acest operator intracomunitar s-au identificat în perioada de la înregistrarea sediului permanent al X, 09-08-2013 – până la 31-12-2013; în luna octombrie 2014 societatea a înregistrat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii în sumă totală de 322.210 euro, de la S... E... GmbH I... G... C..., având CIF ..., reprezentând componente pentru instalația de desulfurare, investiție ce se realizează la sediul SC C... SA Sucursale E... P...;
- un alt furnizor intracomunitar de bunuri al contribuabilului verificat este F... F... M..., identificată prin CIF ..., la baza livrărilor s-au identificat facturile emise de furnizor, însoțite de scrisorile de transport internațional – CMR, din datele identificate în acestea constatându-se ca bunurile înscrise în facturi sau fost transportate cu mijloace de transport auto, de la furnizor la destinatarul acestora, respectiv SC C... SA SA, recepția bunurilor efectuându-se la sediul Sucursalei E... P... SA a SC C... SA. Achiziții de la acest operator intracomunitar s-au identificat în anul fiscal 2013, respectiv perioada de la înființarea sediului permanent până la data de 31-12-2013, și în anul fiscal 2014.
- în luna februarie a anului fiscal 2014, în jurnalul de cumpărări s-au înregistrat

achiziții de bunuri de la operatorul intracomunitar R... J... GmbH E... W... – identificat prin CIF ..., care a emis factura nr. ... reprezentând 10% din valoarea echipamentului electric pentru instalația de desulfurare a gazelor de ardere, pentru unitatea nr. ... de ...MW și pentru boilerul de apă caldă de ... Gcal/h, adresa de execuție a lucrărilor fiind X GmbH, strada P... nr.

- în luna aprilie 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri intracomunitare de la U... C... C... E... G..., identificată prin CIF ...;

- începând cu luna mai 2014, societatea a înregistrat bunuri achiziționate de la operatorul intracomunitar T... T... O... E... GmbH W... G..., identificată prin CIF La baza înregistrărilor în contabilitate s-au identificat facturile emise de furnizor, reprezentând contravaloarea a 10% din valoarea totală a contractului de ... euro, contract în baza căruia furnizorul livrează bunurile identificate în scrisorile de transport internațional CMR care însoțesc facturile. Din CMR-urile menționate se pot identifica bunurile livrate, cantitățile, valorile, destinatarul acestora, respectiv societatea C... SA E... P... ..., locul livrării bunurilor, respectiv ...-P..., Hunedoara România, date de identificare a firmei care a efectuat transportul bunurilor și mijloacele de transport cu care s-a efectuat livrarea, persoanele care au efectuat recepția bunurilor, respectiv societatea C... SA SA Sucursala.

X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., în perioada supusă inspecției, a beneficiat de servicii intracomunitare prestate de operatori ca:

- T... E... GmbH D... G... – având CIF ...;

- D... I... GmbH D... G... – având CIF ... – între cei doi parteneri există două contracte de prestări servicii încheiate în data de 17 iunie 2014 – anexa 9, obiectivele acestora constând în: „*supravegherea independentă și pe proprie răspundere a montajului complet de componente și instalații și serviciile de montaj la componentele instalațiilor existente*” și, respectiv „*asigurarea unei secretare pentru sprijinirea șefului de șantier la fața locului*”, adresa de livrare înscrisă în documentele menționate fiind: „*Soc C... SA SA X GmbH c/o P... centrala electrică Str P... nr. .../jud Hunedoara ... -P... România*”;

- B... V... I... S... G H... G... – identificată prin CIF ... – între cele două părți s-a încheiat contractul având ca obiect coordonare sănătate și securitate pentru extinderea unei instalații existente de tratare a gazelor de ardere, P..., România, prin care prestatorul B... V... I... S... GmbH se angajează să presteze serviciile menționate în favoarea clientului X GmbH, clientul final menționat la pct 1.3 din contract fiind Societatea C... SA SA Sucursala E... P... SA cu sediul în localitatea ..., strada P..., nr.

În luna 12/2014 și în perioada aprilie - decembrie 2015, X GmbH Germania sediul Permanent ..., a înregistrat achiziții de bunuri de pe teritoriul național, de la SC U... E... GmbH B..., societate aflată în evidența Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți, identificată prin CIF ..., înregistrată în scopuri de TVA începând cu 15-10-2014, cu domiciliul fiscal în Municipiul B..., ... și sediul social în Germania La baza înregistrărilor în contabilitate a achizițiilor de la acest furnizor, s-au identificat facturile emise de acesta din urmă, cu anexele în care sunt înscrise bunurile livrate, acestea făcând parte din investiția ce are ca beneficiar final SC C... SA Sucursala E... P..., investiție constând în instalația de desulfurare a gazelor de ardere. Din informațiile obținute din baza de date a ANAF prin aplicațiile specifice, s-au identificat neconcordanțe între tranzacțiile comerciale declarate de cei

doi parteneri prin declarațiile informative 394 depuse în perioada menționată. În scopul identificării cauzelor care au generat aceste neconcordanțe, organele de inspecție fiscală au propus suspendarea acțiunii de inspecție fiscală parțială începută la X GmbH Germania sediu Permanent ..., în vederea solicitării de informații de la partener. Astfel, suspendarea care a avut loc începând cu data de 20-04-2016, a fost comunicată contribuabilului prin Decizia de suspendare cu nr. .../...-2016 – anexa 5 la raportul de inspecție fiscală. Încetând condițiile care au generat suspendarea, acțiunea a fost reluată în baza Comunicării reluării inspecției fiscale nr. .../11-05-2016 – anexa 5, semnată de primire de către contribuabil în data de 17-05-2016.

În conformitate cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art.55 alin.(2) lit.a) și ale art.58 alin.(1) din același act normativ, prin adresa nr. HDGAIF 1684/04-04-2016 – anexa 7 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat informații furnizorului SC U... E... GmbH B..., cu privire la livrările de bunuri/servicii către X GmbH Germania Sediul Permanent Analizând documentele justificative transmise de furnizor, comparativ cu cele identificate în evidența contabilă a X GmbH Germania sediu Permanent ..., s-a constatat că valoarea tranzacțiilor înregistrate în contabilitatea celor doi parteneri este aceeași, deficiență de declarare aparține furnizorului care nu a respectat principiul cronologic de declarare a operațiunilor, așa cum acestea au fost înregistrate în evidența contabilă.

Dincolo de aspectul declarativ al tranzacțiilor comerciale dintre X GmbH Germania Sediul Permanent ... – în calitate de client, și SC U... E... GmbH B... – în calitate de furnizor, organele de inspecție fiscală analizând conținutul economic al operațiunilor înscrise în documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea societății supusă inspecției fiscale, au constatat următoarele:

- bunurile achiziționate de X GmbH Germania Sediul Permanent ... de la SC U... E... GmbH B... sunt destinate revânzării clientului C... I... M – C... N... SA Paris Franța, Sucursala B..., acesta din urmă având încheiat Acordul Contractual nr. .../2010 din 19 nov 2010 cu SC T... SA P... (după cum se numea la acel moment), obiectivele acestui acord fiind de asistență tehnică, achiziționare, livrarea sistemului de desulfurare gaze de ardere și nămol compact pentru unitatea nr. ... pentru proiectul P..., valoarea totală a proiectului fiind în sumă de ... Eur. În scopul realizării acestor obiective, pe baza documentelor justificative supuse inspecției, s-a constatat că C... N... a emis către X GmbH Germania Sediul Permanent ... comanda pentru achiziționarea de părți componente pentru această investiție, precum și pentru achiziționarea de servicii de specialitate pentru instalarea acestor subansamble. În acest scop, X GmbH Germania Sediul Permanent ... a efectuat atât achiziții intracomunitare, dar și achiziții de pe teritoriul României, de la diverși parteneri, unul dintre cei mai importanți ca volum și valoare fiind SC U... E... GmbH B... Documentele justificative în baza cărora X GmbH Germania Sediul Permanent ... a înregistrat achizițiile de la acest partener sunt facturile emise de furnizor, fiecare factură fiind însoțită de scrisoare de transport internațional CMR. Din aceste documente s-a constatat că bunurile achiziționate de X GmbH Germania Sediul Permanent ..., de la furnizorii prezentați în raportul de inspecție, au fost transportate direct la beneficiarul final, respectiv SC C... SA SA (denumire dobândită de o parte contractantă ulterior încheierii acordului anterior menționat în actul de control) Sucursala E... P... cu sediul în localitatea ... strada P... nr. ... , unde acestea au fost recepționate de persoana înscrisă în CMR-uri în calitate de reprezentant al C.... Toate

aceste informații sunt înscrise în documentele menționate, precum și alte informații cu privire la firma care a efectuat transportul bunurilor, date de identificare a mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul bunurilor, locul încărcării bunurilor, locul prevăzut pentru livrarea bunurilor – acesta fiind la beneficiarul final, alte informații. X GmbH Germania Sediul Permanent ..., conform documentelor de evidență operativă și contabilă (jurnale de vânzări), în perioada 12/2014 până în luna 10/2015, a facturat bunurile achiziționate după cum s-a prezentat anterior, clientului C... I... M – C... N... SA, Paris Franța, Sucursala B....

În luna noiembrie 2015, în evidența contabilă a X GmbH Germania Sediul Permanent ... s-au identificat înregistrate un număr de două facturi reprezentând achiziții de bunuri de la SC U... E... GmbH B..., astfel:

- factura nr. ... înregistrată în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 11/2015 la poziția nr. 1, având valoarea totală de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei. Analizând documentul justificativ care a stat la baza acestei înregistrări, s-a constatat că această factură are înscrisă data de 22 sept 2015, documentele justificative care însoțesc factura (CMR-uri) denotă faptul că bunurile au fost recepționate la beneficiarul final (SC C... SA) în perioada iunie – iulie 2015;

- factura nr. ... înregistrată în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 11/2015 la poziția nr. 2, având valoarea totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei. Documentul justificativ care a stat la baza acestei înregistrări în contabilitate are înscrisă pe el ca dată de emisie data de 28 oct 2015, iar recepția bunurilor la beneficiarul final a fost efectuată pe parcursul lunii septembrie 2015. Documentele prezentate anterior, cu anexele aferente și jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 11/2015 se prezintă la anexa 13 la raportul de inspecție fiscală. Traducerea din limba engleza a acestor documente a fost pusă la dispoziție de reprezentantul legal al societății, fiind prezentate în anexa 7 la raportul de inspecție fiscală;

În luna decembrie 2015, în evidența contabilă a X GmbH Germania Sediul Permanent ... s-au identificat înregistrate un număr de patru facturi reprezentând achiziții de bunuri de la SC U... E... GmbH B..., astfel:

- factura nr. ... – înregistrată la poziția nr.1 din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 12/2015, având valoarea totală în sumă de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, și factura nr. 1032– înregistrată la poziția nr. 2 din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 12/2015, având valoarea totală în sumă de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei, aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au precizat că data emiterii înscrisă pe cele două facturi este 24 nov 2015;

- factura nr. ... – înregistrată la poziția nr. 9 din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 12/2015, având valoarea totală în sumă de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei, aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, și factura nr. 1034 – înregistrată la poziția nr. 10 din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 12/2015, având valoarea totală în sumă de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei. Ambele facturi au înscrisă data emiterii 09-12-2015.

Valoarea totală, fără tva, a bunurilor înscrise în documentele emise de SC U...

E... GmbH B... clientului X GmbH Germania Sediu Permanent ..., în perioada lunilor noiembrie și decembrie din anul fiscal 2015, este de ... lei, aferent cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în suma de ... lei. Din acestea, în luna noiembrie 2015 societatea a înregistrat vânzări efectuate clientului C... N... Suc B..., în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată, colectată aferentă fiind în sumă de ... lei.

Jurnalele de vânzări întocmite pentru lunile 11 și 12 din anul fiscal 2015 cu documentele justificative se prezintă în copie în anexa 13 la raportul de inspecție fiscală. În consecința celor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada nov-dec 2015, X GmbH Germania Sediu Permanent ... a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri având valoarea fără TVA în sumă de ... lei, aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei, după care, în perioada următoare – până la data inspecției, nu a mai înregistrat în evidența contabilă și nici nu a declarat prin deconturile privind tva, operațiuni impozabile care să ateste destinația taxabilă a acestor achiziții.

Reprezentantul firmei care conduce evidența contabilă a societății, dna. B... A... – care este și împuternicit să reprezinte societatea în timpul inspecției fiscale, la solicitarea organelor de inspecție cu privire la destinația bunurilor achiziționate în perioada nov – dec 2015 de la SC U... E... GmbH B..., a transmis, pe adresa de e-mail a organelor de inspecție, pusă la dispoziție de ANAF, o analiză a bunurilor achiziționate de la acest furnizor, conform căreia: *“TVA cerut la rambursare vine în proporția cea mai mare de la facturile U... înregistrate în lunile noiembrie – decembrie 2015. Echipamentele de pe aceste facturi au fost vândute către C... N... – unele în noiembrie 2015 și unele în aprilie - mai 2015.”* În scopul determinării cu certitudine a corectitudinii datelor transmise după cum s-a citat anterior, organele de inspecție fiscală au solicitat și telefonic aceste explicații ale reprezentantului societății, rezultatul – după cum este chiar înscris în atașamentul la acest e-mail și prezentat în anexa 13 la raportul de inspecție fiscală – fiind acela că bunurile achiziționate în luna 11/2015 în baza facturii nr. 1032/24-11-2015 (înregistrate în contabilitate în luna 12/2015), au fost vândute în luna mai 2015 (fără a fi eroare de redactare), în baza facturii nr. 3218/07-05-2015, clientului D... Acest fapt contravine tuturor prevederilor legale în materie de fiscalitate, aplicabile în România, motivat de faptul că bunurile nu pot fi vândute înainte de a fi achiziționate. Nu poate fi vorba nici de un avans încasat de X GmbH Germania Sediu Permanent de la D... ..., din motivul ca sediul permanent nu înregistrează operațiuni de încasări și plăți, și pe de altă parte, aceeași legislație fiscală românească prevede colectarea TVA aferentă avansurilor încasate la termene foarte bine stabilite.

În același timp, însă, în documentele care însoțesc facturile emise de furnizor, constând în scrisorile de transport internațional – CMR, SC C... SA SA – în calitate de beneficiar al lucrărilor de investiții prezentate detaliat în raportul de inspecție, confirmă prin semnătura și ștampila aplicate la rubrica “recepția bunurilor”, intrarea bunurilor în gestiunea sa. Dar, la X GmbH Germania Sediu Permanent ... nu s-au identificat: note de recepție a bunurilor achiziționate parțial în luna 11/2015 și luna 12/2015, fișe de magazie care să ateste existența în conturile de stocuri; procese verbale de custodie – dacă bunurile ar fi fost lasate în custodia C...; documente care să ateste existența spațiilor de depozitare la X GmbH Germania Sediu Permanent ..., a bunurilor în discuție, fie închiriate, sau în baza unui contract de comodat; nu s-au

identificat documente că ar fi fost livrare clientului C... N... – care la rândul său să le fi putut livra la C... SA – în calitate de beneficiar final, indiferent de forma în care acestea ar putea intra în gestiunea C... (stocuri de bunuri achiziționate în baza de facturi, stocuri de bunuri aflate în custodie în baza unui proces verbal de custodie, sau alte forme).

Având în vedere situația constatată la X GmbH Germania Sediul Permanent ..., în scopul obținerii de informații suplimentare ce ar putea fi relevante în stabilirea situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la beneficiarul final al investiției și anume SC C... SA SA P..., prin adresa nr. HDGAIF 1906/15-04-2016 – anexa 12 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că prin răspunsul la această solicitare, au fost puse la dispoziție următoarele documente:

- contractul încheiat între SC C... SA P... – în calitate de beneficiar al investiției, și C... N... Suc B... – în calitate de prestator,
- notificări în baza cărora clauzele contractuale inițiale suferă modificări, ce ar putea conduce la rezilierea contractului, astfel:

- între SC T... SA B... Sucursala E... P... – în calitate de beneficiar, și C... I... M Paris – în calitate de contractor, s-a încheiat contractul nr. 142/19-11-2010 privind *“Instalație de sulfurare a gazelor de ardere pentru grupul nr. ... de ... MW și pentru CAF-ul de 103,2Gcal/h”* și *“Înlocuirea actualei tehnologii de colectare, transport și depozitare a zgurii și cenușii”* la Sucursala E... P... – anexa 14 la raportul de inspecție fiscală, contract care este însoțit de anexe încheiate între cele două părți, de-a lungul perioadei în care s-a realizat investiția.

- începând cu anul 2014, Sucursala E... P... care a devenit sucursală a Societății C... SA SA, a început să înregistreze întârzieri la plata obligațiilor către contractorul C... I... M Paris, ajungând ca în cea de-a doua parte a anului 2015 aceste restanțe să determine furnizorul de bunuri și servicii să notifice beneficiarul – după cum se prezintă în documentele prezentate în anexa 14 la raportul de inspecție. Conform acestor notificări, contractorul a întrerupt activitatea la instalația de desulfurare a SE P..., C... N... comunicând beneficiarului că va iniția procedura de reziliere a contractului nr. .../2010. Aceste notificări au fost transmise de către C... N... .., atât beneficiarului investiției, cât și Ministerului Finanțelor Publice, Secretarului de Stat din cadrul Ministerului Energiei, Directorului Departamentului de Trezorerie și Datorie Publică. Ministerul Finanțelor Publice a fost înștiințat de această situație creată la Sucursala E... P..., chiar de Societatea C... SA SA, după data intrării în insolvență – anexa 14 la raportul de inspecție fiscală.

Anterior suspendării acțiunii de inspecție fiscală, la adresa la care este înregistrat sediul social al X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., strada P... nr. ... , nu mai poate fi identificat niciun reprezentant legal al societății.

X GmbH Germania Sediul Permanent ... funcționează după reglementările prevăzute de Codul fiscal din punct de vedere al înregistrării în scopuri de TVA în România, precum și ca plătitor de impozit pe profit pentru profitul atribuibil sediului secundar, de către societatea-mama. Contabilitatea sediului permanent nu conține conturile de stocuri, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, societatea evidențiază operațiuni între entitățile afiliate cu ajutorul contului 451 “Decontări între entitățile afiliate”. De

asemenea contabilitatea sediului permanent nu evidențiază operațiuni de încasări și plăți prin nici un tip de instrument de plată, acest lucru făcându-se doar la nivelul societății-mamă din Germania.

Legea nr. 207/2015 la art.113 lit.g) precizează faptul că în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia, după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor. Același act normativ, la art 124 stabilește obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului, la alin.(2) precizează în mod expres următoarele: contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În spiritul prevederilor legale anterior enunțate, în vederea determinării scopului pentru care au fost înregistrate în contabilitatea sediului permanent din ... al X GmbH, achiziții de bunuri având valoarea impozabila în sumă de ... lei, aferent cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al societății în perioada inspecției, dna. B... A... – împuternicit, adresând întrebările din nota explicativă prezentată în anexa 13 la raportul de inspecție fiscală.

În data de 20-05-2016 – dată stabilită pentru discuția finală cu contribuabilul – împuternicitul contribuabilului a transmis răspunsurile la întrebările formulate de organele de inspecție prin nota explicativă din anexa 13 la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, la întrebarea nr.1 din nota explicativă: *“Vă rugăm să prezentați documente justificative care atestă existența bunurilor achiziționate de X GmbH Germania – Sediul Permanent ... de la SC U... E... GmbH B..., în perioada noiembrie – decembrie 2015, și care nu au fost livrate până la data efectuării inspecției fiscale la X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., respectiv documente din care să reiasă modul de înregistrare în gestiunea de bunuri a societății, locul unde au fost depozitate și recepționate, proprietarul spațiului în care au fost depozitate, documente care atestă titlul de proprietate sau de închiriere asupra spațiului în care au fost depozitate, orice alte documente pe care le dețineți și care atestă existența în evidența societății a bunurilor în discuție”*,

răspunsul formulat de reprezentantul legal al contribuabilului este: *“Până în prezent nu au fost facturate către clientul nostru bunurile incluse în factura U... nr. 001034 din 09-12-20015, respectiv conducte de oțel carbon DN250 și DN300, inclusiv accesorii ale acestora. Bunurile fac încă obiectul discuțiilor între părți cu privire la diverse aspecte tehnice și administrative.*

Toate livrările de materiale (inclusiv cele care fac obiectul facturii 001034 menționate) au fost efectuate de către U... GmbH direct pe site-ul C... SA, beneficiarul final al acestora, într-un spațiu gestionat de către C... N... În prezent bunurile aduse pe sit care fac obiectul facturii 00134 se află/sunt localizate în diverse clădiri unde urmează a fi încorporate, cele mai multe în clădirea principală a instalației în zona morii (“main mill”).”

La întrebarea nr. 2 din nota explicativă: *“Vă rugăm să puneți la dispoziția organelor de inspecție fiscală, dacă există, documente care aduc modificări la*

clauzele inițiale ale contractului încheiat între C... N... SA B... – în calitate de beneficiar și X GmbH Germania – Sediul Permanent ... – în calitate de prestator, din care să reiasă stadiul realizării obiectivelor înscrise în acest contract.”

răspunsul formulat de reprezentantul legal al contribuabilului este: “ *Din documentele care aduc modificări la clauzele inițiale ale contractului menționat în întrebarea dvs. nu reiese care este stadiul realizării obiectivelor înscrise în contract. Conform evidențelor interne ale X GmbH, în prezent stadiul realizării obiectivelor din contract este de 98%.*”

La întrebarea nr. 3 din nota explicativă: “ *Vă rugăm să precizați în ce constă activitatea desfășurată de X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., la data întocmirii prezentei, cu indicarea reprezentantului legal desemnat să coordoneze activitatea societății*”

răspunsul formulat de reprezentantul legal al contribuabilului este: “ *În prezent activitatea X GmbH Germania – Sediul Permanent are activitate limitată la urmărirea aprovizionărilor pe sit cu diverse componente care urmează a fi încorporate în instalație. Societatea germană a încheiat de mult timp comenzi cu diverși furnizori, iar aceste livrări continua în funcție de programul agreed cu fiecare dintre furnizori.*”

Organele de inspecție fiscală, față de răspunsurile formulate la întrebările adresate în scris, împuternicitul societății supusă inspecției nu a mai avut nimic de adăugat .

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la art.14 dezbată prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, menționând în mod expres faptul că veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Același articol din Codul de procedura fiscală la al (2) precizează faptul că situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

Ținând seama de răspunsurile formulate la întrebările adresate prin nota explicativă, organele de inspecție fiscală au punctat următoarele aspecte:

- Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei supusă inspecției, la capitolul “Semnificația unor termeni și expresii, art.125¹ alin.(2) prevede: “*În înțelesul prezentului titlu:*

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile”;

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aplicabile în perioada supusă inspecției, definesc noțiunea de sediu fix, menționând că pentru a se califica drept sediu fix al unei persoane impozabile, gradul de permanență și structura acestuia în ceea ce privește resursele tehnice și umane trebuie să fie suficiente pentru a efectua regulat prestări de servicii impozabile. Analizând aceste definiții, termenul de

permanență ne duce cu gândul la un sediu fix care durează în timp, fără întrerupere, chiar dacă legiuitorul nu delimitează în timp existența sediului fix, ci prevede doar că acesta trebuie să fie destul de permanent încât să permită efectuarea regulată de prestări servicii. Caracterul de regularitate a unor operațiuni este determinat de repetarea lor la anumite intervale de timp și de desfășurarea acestora fără abateri.

Din răspunsul formulat la întrebările din nota explicativă, precum și conform documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că începând cu luna decembrie 2015, X GmbH Germania – Sediul Permanent nu mai face dovada efectuării regulate de livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile, așa cum prevăd actele normative anterior citate. În schimb, în luna decembrie s-au înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri/servicii aferent cărora contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei care, în mare parte, face obiectul solicitării rambursării.

De asemenea, bunurile/serviciile înregistrate în evidența contabilă în lunile 11 și 12 din anul fiscal 2015 ca și achiziții, aferent cărora contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei care face obiectul prezentei cereri de rambursare, nu se identifică în conturile de stocuri. Organele de inspecție consideră că înregistrarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată, deductibilă trebuie să aibă corespondență prin înregistrarea în conturile contabile a bazei impozabile aferent căreia contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru această taxă. Acest fapt este consfințit de OMFP 1802/2014 care modifică OMFP nr. 3055/2009, art.3 alin.(5) care prevede: *“Din punct de vedere contabil, sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate reprezintă subunități fără personalitate juridică ce aparțin acestor persoane juridice și au obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile cerute de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la Cap I denumit “Dispoziții generale”, art.1 alin.(3) prevede: *“Subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la alin. (1) și (2), cu sediul sau domiciliul în România, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi.”*

Același act normativ la art 2 al (1) prevede: *“Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”*,

iar la art 6 alin.(1): *“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”*, și la alin.(2): *“Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și*

aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

În timpul inspecției fiscale s-a constatat că, în mod aproape regulat, contribuabilul supus inspecției nu a respectat obligația de a înregistra în contabilitate operațiunile în momentul efectuării lor, datele înscrise în documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, (data emiterii acestor documente) nu corespund cu datele la care acestea s-au înregistrat în jurnalele de cumpărări.

De asemenea, prin explicațiile date de reprezentantul contribuabilului pe parcursul acțiunii de inspecție, acesta susține ca bunurile care au fost înregistrate ca și achiziții în lunile 11 și 12 din anul fiscal 2015, au fost livrate anterior acestor perioade, mai precis în luna 04/2015. Din punct de vedere logic, dar și legal, o vânzare nu poate avea loc înaintea achiziției. Dacă contribuabilul ar fi încasat un avans de la client, înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni este foarte bine definită de Codul fiscal; dar contribuabilul nu a făcut dovada că este vorba despre o astfel de operațiune; dacă vânzarea s-ar fi efectuat în mod eșalonat urmând ca la final să se emită factura, de asemenea acest lucru este foarte bine definit de Codul fiscal.

Pe baza documentelor identificate în evidența contabilă, nu s-a probat nici una din aceste situații ipotetice. În concret, organele de inspecție au analizat strict afirmația reprezentantului legal al societății, pe baza documentelor justificative constatând următoarele:

- de la începutul perioadei supusă inspecției, luna 08/2013, până în luna 03/2015, contribuabilul a înregistrat, în cea mai mare parte, achiziții intracomunitare de bunuri/servicii destinate livrării unicului client C... N... .., rezultatul acestor operațiuni constând în înregistrarea de taxă pe valoarea adăugată, de plată. Operațiunile prezentate anterior au fost declarate la organul fiscal de administrare competent atât prin deconturile lunare privind TVA, cât și prin declarațiile recapitulative lunare cod 390.

- începând cu luna aprilie 2015 până în luna decembrie 2015 inclusiv, contribuabilul a înregistrat achiziții de bunuri/servicii de la parteneri de pe teritoriul României, ponderea achizițiilor intracomunitare în această perioadă fiind mult redusă față de achizițiile interne.

Principalul furnizor intern a fost identificat United Conveyor Corporation Europe GmbH – Persoană Nerezidentă (U...) având CIF RO 33694642. Tranzacțiile comerciale cu acest partener au fost declarate de contribuabilul verificat, atât prin deconturile lunare privind TVA, cât și prin declarațiile informative cod 394. Comparând documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., cu documentele puse la dispoziția organelor de inspecție de U... - CIF RO 33694642 ca urmare a solicitării de informații de la terți, s-a constatat că livrările înregistrate de furnizor coincid cu achizițiile înregistrate de X GmbH Germania – Sediul Permanent ...

În concluzie, începând cu luna aprilie 2015 până la sfârșitul perioadei supusă inspecției, ianuarie 2016, X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., a înregistrat în evidența contabilă și a declarat prin deconturile privind tva, achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota standard mai mari decât livrările de bunuri și prestări servicii cu cota standard, fapt ce a condus la înregistrarea de TVA de recuperat. Ori, având în vedere afirmația reprezentantului legal al X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., exprimată în punctul de vedere cu privire la concluziile înscrise în proiectul la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au citat: *“bunurile*

respectiv nu pot fi alocate sediului permanent și nici nu pot fi contabilizate de către acesta”, constatând că nu s-au respectat următoarele prevederi legale:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.125 care definește taxa pe valoarea adăugată;
- HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal art.125¹
- OMFP Nr. 1802/2014 privind reglementările contabile privind situațiile financiare, reglementări care transpun parțial prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European.

S-a constatat că nu s-au respectat principiile de baza de evaluare a elementelor de bilanț prevăzute de Ord nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unul din principii având drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică. Ori, din punct de vedere al documentelor identificate în evidența contabilă a societății, bunurile achiziționate au fost transportate la adresa beneficiarului final al investiției, fără ca X GmbH Germania – Sediul Permanent ... să pună la dispoziția organelor de inspecție documente justificative care să ateste existența stocurilor, locul unde aceste stocuri de bunuri sunt depozitate, persoanele care au în evidența aceste stocuri.

Legea contabilității nr. 82/1991 rep, la art 6 prevede faptul că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Aplicând prevederile Codului de procedură fiscală, precum și ale Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și pe baza documentelor justificative supuse inspecției fiscale, așa cum au fost puse la dispoziție de reprezentanții legali ai X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., organele de inspecție au constatat că în lunile noiembrie și decembrie din anul fiscal 2015, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei aferentă unor achiziții de bunuri în sumă de ... lei fără a face dovada operațiunilor taxabile în scopul cărora s-au efectuat aceste achiziții. S-a constatat nerespectarea prevederilor Codului fiscal aprobat prin legea nr. 227/2015, care, referitor la regimul deducerilor, la art.297 prezintă sfera de aplicare a dreptului de deducere, la alin.(4) lit.a) menționând în mod expres ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În consecință, pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate și a întocmirii declarațiilor depuse la organul fiscal de administrare competent, a explicațiilor scrise prezentate de persoanele împuternicite să reprezinte societatea, precum și a informațiilor obținute de la beneficiarul investiției în discuție, cu privire la stadiul contractului în baza căruia se derulează această investiție, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri în sumă de ... lei, din următoarele considerente:

- nu s-a făcut dovada că toate bunurile achiziționate în luna 11/2015 și cele

achiziționate în luna 12/2015 de la U... GmbH... – identificată prin CIF RO33694642, au fost destinate operațiunilor taxabile, întrucât până la data încheierii inspecției fiscale nu s-au identificat documente care să ateste livrarea acestora sau realizarea de venituri impozabile cu acestea; ba mai mult prin punctul de vedere formulat de reprezentantul legal al contribuabilului, acesta recunoaște faptul că, organele de inspecție fiscală citând:

“ Cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA ceruta la rambursare, după cum se poate observa din analiza jurnalelor de TVA și a declarațiilor de TVA aferente perioadei supusă inspecției fiscale, aceasta provine din operațiuni înregistrate în principal în lunile noiembrie și decembrie 2015. ”

- contractul încheiat de SC C... SA – ca beneficiar al investiției constând în instalație de desulfurare, și D... ... – în calitate de prestator pentru C... SA și în calitate de client al X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., a suferit în perioada sem 2/2015 și prima parte a anului 2016, modificări la clauzele contractuale, datorate nerespectării unora din aceste clauze de către beneficiar, ajungând la notificări de reziliere, acest fapt putând conduce la același stadiu de derulare a contractului încheiat între X GmbH Germania – Sediul Permanent ... – în calitate de furnizor, și D... ... – în calitate de client.

- X GmbH Germania – Sediul Permanent ... nu conduce evidența stocurilor, așa cum prevede Legea contabilității, nu se pot identifica spațiile în care se află aceste bunuri în vederea inventarierii;

- X GmbH Germania – Sediul Permanent ... nu a făcut dovada deținerii unor spații adecvate depozitării bunurilor achiziționate după cum s-a prezentat anterior (nici în patrimoniul propriu, nici închiriate sau în comodat).

- sediul permanent din ... al X GmbH Germania - care funcționează chiar în incinta Sucursalei E... P... a Societății C...SA - a luat ființă tocmai în scopul realizării obiectivelor ce au drept scop realizarea și punerea în funcțiune a instalației de desulfurare a gazelor de ardere, investiție efectuată la grupul nr. ... aparținând SE P.... Obiectul de activitate al sediului permanent nu este unul comun, care ar putea presupune valorificarea bunurilor tranzacționate de acesta către un potențial client oarecare, fără să existe o comandă fermă pentru aceste bunuri și implicit un contract la fel de ferm între eventualul beneficiar și X GmbH Germania – Sediul Permanent, ca furnizor.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele temeuri de drept:

- LG 82/1991 art.6 alin.(1): *“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

- LG 571/2003 art.145 alin.(2) lit.a): *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;

- LG 207/2015 art.55 alin.(2) lit.a), c): *“Mijloace de probă*

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

c) folosirea înscrisurilor;”

- LG 207/2015 art.113 alin.(1): “*Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*”

- LG 82/1991 art.6 alin.(2):

“*Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.*”

- LG 207/2015 art.58 alin.(1): “*Obligația de a furniza informații*

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”

- LG 207/2015 art.113 alin.(2) lit. g): “*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

- LG 207/2015 art.124 alin.(2): “*(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.*

- LG 207/2015 art.14 alin.(2): “*(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.*”

- LG 227/2015 art.297 alin.(4) lit. a): “*Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile”

- LG 207/2015 art.72: “*ART. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

- DC 5/2007: “*Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care*

documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”

- LG 207/2015 art.73 alin.(1): *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

- HG 44/2004 art.21 alin.(4) lit.f) pct. 44: *“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

- OD 1802/2014 alin.(2) pct.314: *“(2) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

- OD 1802/2014 alin.(3) pct.314: *“(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.”*

În concluzie, în lunile noiembrie și decembrie din anul fiscal 2015, societatea a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a determinat TVA suplimentară, ca urmare a neacordării dreptului de deducere, în sumă de ... lei, respingând la rambursare această sumă.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

X GmbH Germania Sediul Permanent în România, municipiul ..., cu sediul în ..., ..., număr de înregistrare în scopuri de TVA ..., reprezentată prin reprezentant convențional Cabinet de Avocat Y din ..., prin av. Z, cu sediul procesual ales în

Petenta X GmbH Germania - Sediul Permanent în România, municipiul ... contestă Decizia de impunere nr. ... / ...2016 (eronat tehnoredactat de petenta ca fiind nr. ... / ...2016) privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016, pentru suma parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Inspecția fiscală la acest contribuabil s-a desfășurat în baza Avizului de inspecție fiscală nr. F-HD 66/ 08-03-2016 la solicitarea contribuabilului prin decontul privind taxa pe valoarea adăugată, pe luna 01/2016, depus sub nr. 87837807/25-02-2016, cu soldul sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare. Suma solicitată spre rambursare, prin decont, a fost de ... lei, din care organele de inspecție fiscală au aprobat suma de ... lei, diferența de ... lei, fiind respinsă datorită faptului că societatea nu a făcut dovada faptului că bunurile achiziționate, înregistrate în lunile noiembrie și decembrie din anul fiscal 2015, aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere a taxei, au fost destinate operațiunilor taxabile, după cum prevede legislația în vigoare.

Aceste concluzii au fost exprimate de organele de inspecție fiscală în urma analizei documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidența

contabilă, puse la dispoziție de reprezentanții legali ai contribuabilului, a declarațiilor fiscale depuse de acesta la organul fiscal unde este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe.

Petenta susține că îndeplinește toate condițiile menționate la art. 146 și la punctul 46, citate mai sus la pct.I.1., nici în Decizie și nici în Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nementionând diferit.

În consecință, dat fiind că prevederile sunt limitative, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu pot pretinde să prezinte alte documente în scopul justificării dreptului de deducere a TVA sau să justifice neacordarea dreptului de deducere prin invocarea (dealtfel, nefondată) încălcării unor acte normative privind alte documente justificative decât factura. A accepta o altă situație de drept ar echivala cu adăugarea la lege, ceea ce este inadmisibil.

Mai mult, a accepta o astfel de poziție a organelor de inspecție fiscală ar fi în contradicție cu doctrina Curții de Justiție a Uniunii Europene. În acord cu principiul prevalenței economicului asupra juridicului, statuat de CJUE, printre altele, în cauza C-146/2005, Albert Collee, dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 din Directiva 112/2006 privind TVA face parte din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar și dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile.

Petenta subliniază că, în drept, cerințele practice ale autorităților fiscale nu pot depăși cadrul stabilit clar de articolul 146 citat mai sus, dat fiind că art.146 reprezintă exact ceea ce legiuitorul român a înțeles să legifereze cu privire la condițiile documentare de acordare a dreptului de deducere, iar petenta susține că a satisfăcut aceste cerințe legale limitative.

Având în vedere cele menționate mai sus, petenta consideră stabilirea în sarcina societății a TVA suplimentară în sumă de ... lei (corespunzătoare unei baze impozabile stabilite suplimentar de ... lei) drept netemeinică, nelegală, abuzivă și decurgând din înțelegerea și interpretarea greșită a situației de fapt și a legii.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, în condițiile în care societatea contestatară nu aduce dovezi în susținerea cauzei care să poată să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, X GmbH Germania Sediul Permanent ... a înregistrat achiziții de bunuri de la SC U... E... GmbH B..., destinate revânzării clientului C... I... M – C... N... SA Paris Franța, Sucursala B..., acesta din urmă având încheiat Acordul Contractual nr. .../2010 din 19 nov 2010 cu SC T... SA P... (după cum se numea la acel moment), obiectivele acestui acord fiind de asistență tehnică, achiziționare, livrarea sistemului de desulfurare gaze de ardere și nămol compact pentru unitatea nr. ... pentru proiectul P..., valoarea totală a proiectului fiind în sumă de ... Eur.

În scopul realizării acestor obiective, pe baza documentelor justificative supuse inspecției, organele de inspecție fiscală au constatat că C... N... a emis către X GmbH Germania Sediul Permanent ... comanda pentru achiziționarea de părți componente pentru această investiție, precum și pentru achiziționarea de servicii de specialitate pentru instalarea acestor subansamble. În acest scop, X GmbH Germania

Sediu Permanent ... a efectuat atât achiziții intracomunitare, dar și achiziții de pe teritoriul României, de la diverși parteneri, unul dintre cei mai importanți ca volum și valoare fiind SC U... E... GmbH B.... Documentele justificative în baza cărora X GmbH Germania Sediu Permanent ... a înregistrat achizițiile de la acest partener sunt facturile emise de furnizor, fiecare factură fiind însoțită de scrisoare de transport internațional CMR. Din aceste documente s-a constatat că bunurile achiziționate de X GmbH Germania Sediu Permanent ..., de la furnizorii prezentați în raportul de inspecție, au fost transportate direct la beneficiarul final, respectiv SC C... SA SA (denumire dobândită de o parte contractantă ulterior încheierii acordului anterior menționat în actul de control) Sucursala E... P... cu sediul în localitatea ... strada P..., nr. ... , unde acestea au fost recepționate de persoana înscrisă în CMR-uri în calitate de reprezentant al C.... Toate aceste informații sunt înscrise în documentele menționate, precum și alte informații cu privire la firma care a efectuat transportul bunurilor, date de identificare a mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul bunurilor, locul încărcării bunurilor, locul prevăzut pentru livrarea bunurilor – acesta fiind la beneficiarul final, alte informații. X GmbH Germania Sediu Permanent ..., conform documentelor de evidența operativă și contabilă (jurnale de vânzări), în perioada 12/2014 până în luna 10/2015, a facturat bunurile achiziționate după cum s-a prezentat anterior, clientului C... I... M – C... N... SA, Paris Franța, Sucursala B....

În luna noiembrie 2015, în evidența contabilă a X GmbH Germania Sediu Permanent ... s-au identificat înregistrate un număr de două facturi reprezentând achiziții de bunuri de la SC U... E... GmbH B..., astfel:

- factura nr.1029 înregistrată în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 11/2015 la poziția nr. 1, având valoarea totală de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei. Analizând documentul justificativ care a stat la baza acestei înregistrări, s-a constatat că această factură are înscrisă data de 22 sept 2015, documentele justificative care însoțesc factura (CMR-uri) denotă faptul că bunurile au fost recepționate la beneficiarul final (SC C... SA) în perioada iunie – iulie 2015;

- factura nr. 1030 înregistrată în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 11/2015 la poziția nr. 2, având valoarea totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei. Documentul justificativ care a stat la baza acestei înregistrări în contabilitate are înscrisă pe el ca dată de emisie data de 28 oct 2015, iar recepția bunurilor la beneficiarul final a fost efectuată pe parcursul lunii septembrie 2015. Documentele prezentate anterior, cu anexele aferente și jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 11/2015 se prezintă la anexa 13 la raportul de inspecție fiscală. Traducerea din limba engleza a acestor documente a fost pusă la dispoziție de reprezentantul legal al societății, fiind prezentate în anexa 7 la raportul de inspecție fiscală;

În luna decembrie 2015, în evidența contabilă a X GmbH Germania Sediu Permanent ... s-au identificat înregistrate un număr de patru facturi reprezentând achiziții de bunuri de la SC U... E... GmbH B..., astfel:

- factura nr. 1031 – înregistrată la poziția nr.1 din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 12/2015, având valoarea totală în sumă de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, și factura nr. 1032 – înregistrată la poziția nr. 2 din jurnalul de

cumpărări întocmit pentru luna 12/2015, având valoarea totală în sumă de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei, aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au precizat că data emiterii înscrisă pe cele două facturi este 24 nov 2015;

- factura nr. ... – înregistrată la poziția nr.9 din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 12/2015, având valoarea totală în sumă de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei, aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, și factura nr. 1034 – înregistrată la poziția nr. 10 din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 12/2015, având valoarea totală în sumă de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei. Ambele facturi au înscrisă data emiterii 09-12-2015.

Valoarea totală, fără tva, a bunurilor înscrise în documentele emise de SC U... E... GmbH B... clientului X GmbH Germania Sediul Permanent ..., în perioada lunilor noiembrie și decembrie din anul fiscal 2015, este de ... lei, aferent căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în suma de ... lei. Din acestea, în luna noiembrie 2015 societatea a înregistrat vânzări efectuate clientului C... N... Suc B..., în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată, colectată aferentă fiind în sumă de ... lei.

Jurnalele de vânzări întocmite pentru lunile 11 și 12 din anul fiscal 2015 cu documentele justificative se prezintă în copie în anexa 13 la raportul de inspecție fiscală.

În consecința celor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada nov. – dec. 2015, X GmbH Germania Sediul Permanent ... a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri având valoarea fără TVA în sumă de ... lei, aferent căreia și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei, după care, în perioada următoare – până la data inspecției, nu a mai înregistrat în evidența contabilă și nici nu a declarat prin deconturile privind tva, operațiuni impozabile care să ateste destinația taxabilă a acestor achiziții.

Trebuie reținut și aspectul că organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentantului legal al societății cu privire la destinația bunurilor achiziționate din perioada menționată, care prin răspunsul formulat a încercat să demonstreze faptul că taxa solicitată la rambursare vine în proporția cea mai mare de la facturile U... înregistrate în lunile noiembrie – decembrie 2015, echipamentele înscrise în aceste facturi au fost vândute către C... N... anterior datei la care s-au achiziționat, fapt ce contravine tuturor prevederilor legale în materie de fiscalitate, aplicabile în România. Referitor la aceasta situație se poate constata că bunurile care au fost achiziționate în baza documentelor prezentate anterior, deși există documente justificative care atestă că au fost transportate la beneficiar, au fost recepționate de acesta, acestea nu au fost facturate clientului C... N... – care este furnizor contractual al C....

Organele de inspecție fiscală, urmare a situației constatată la X GmbH Germania Sediul Permanent ..., în scopul obținerii de informații suplimentare ce ar putea fi relevante în stabilirea situației de fapt fiscale, au solicitat informații de la beneficiarul final al investiției și anume SC C... SA SA P..., prin adresa nr. HDG AIF .../...2016. Prin răspunsul la această solicitare, au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele documente: contractul încheiat între SC C... SA P... – în calitate de beneficiar al investiției, și C... N... Suc. B... – în calitate de prestator,

notificări în baza cărora clauzele contractuale inițiale suferă modificări, ce ar putea conduce la rezilierea contractului, astfel:

- între SC T... SA B... Sucursala E... P... – în calitate de beneficiar, și C... I... M Paris – în calitate de contractor, s-a încheiat contractul nr. .../...2010 privind “Instalație de sulfurare a gazelor de ardere pentru grupul nr. ... de ... MW și pentru CAF-ul de ...Gcal/h” și “Înlocuirea actualei tehnologii de colectare, transport și depozitare a zgurii și cenușii” la Sucursala E... P... – anexa 14 la raportul de inspecție fiscală, contract care este însoțit de anexe încheiate între cele două părți, de-a lungul perioadei în care s-a realizat investiția;

- începând cu anul 2014, Sucursala E... P... care a devenit sucursală a Societății C... SA SA, a început să înregistreze întâzieri la plata obligațiilor către contractorul C... I... M Paris, ajungând ca în cea de-a doua parte a anului 2015 aceste restanțe să determine furnizorul de bunuri și servicii să notifice beneficiarul – după cum se prezintă în documentele prezentate în anexa 14 la raportul de inspecție. Conform acestor notificări, contractorul a întrerupt activitatea la instalația de desulfurare a SE P..., C... N... comunicând beneficiarului că va iniția procedura de reziliere a contractului nr. .../2010. Aceste notificări au fost transmise de către C... N... .., atât beneficiarului investiției, cât și Ministerului Finanțelor Publice, Secretarului de Stat din cadrul Ministerului Energiei, Directorului Departamentului de Trezorerie și Datorie Publică. Ministerul Finanțelor Publice a fost înștiințat de această situație creată la Sucursala E... P..., chiar de Societatea C... SA SA, după data intrării în insolvență.

În concret, organele de inspecție au analizat strict afirmația reprezentantului legal al societății, pe baza documentelor justificative, constatând următoarele:

- de la începutul perioadei supusă inspecției, luna 08/2013, până în luna 03/2015, contribuabilul a înregistrat, în cea mai mare parte, achiziții intracomunitare de bunuri/servicii destinate livrării unicului client C... N... .., rezultatul acestor operațiuni constând în înregistrarea de taxă pe valoarea adăugată, de plată. Operațiunile prezentate anterior au fost declarate la organul fiscal de administrare competent atât prin deconturile lunare privind TVA, cât și prin declarațiile recapitulative lunare cod 390.

- începând cu luna aprilie 2015 până în luna decembrie 2015 inclusiv, contribuabilul a înregistrat achiziții de bunuri/servicii de la parteneri de pe teritoriul României, ponderea achizițiilor intracomunitare în această perioadă fiind mult redusă față de achizițiile interne. Principalul furnizor intern a fost identificat U... C... C... E... GmbH – Persoană Nerezidentă (U...) având CIF Tranzacțiile comerciale cu acest partener au fost declarate de contribuabilul verificat, atât prin deconturile lunare privind TVA, cât și prin declarațiile informative cod 394. Comparând documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., cu documentele puse la dispoziția organelor de inspecție de U... - CIF RO ... ca urmare a solicitării de informații de la terți, s-a constatat că livrările înregistrate de furnizor coincid cu achizițiile înregistrate de X GmbH Germania – Sediul Permanent

În concluzie, începând cu luna aprilie 2015 până la sfârșitul perioadei supusă inspecției, ianuarie 2016, organele de inspecție fiscală au constatat că X GmbH Germania – Sediul Permanent ... a înregistrat în evidența contabilă și a declarat prin deconturile privind tva, achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota standard, mai

mari decât livrările de bunuri și prestări servicii cu cota standard, fapt ce a condus la înregistrarea de TVA de recuperat, constatând, în mod legal, că nu s-au respectat următoarele prevederi legale:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la TITLUL VI Taxa pe valoarea adăugată, CAP.I Definiții - Definiția taxei pe valoarea adăugată, la art.125 definește taxa pe valoarea adăugată:

„Art. 125

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu.

Art. 125¹

[...] (2) *În înțelesul prezentului titlu:*

[...] b) *o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile; ”*

- art.145 alin.(2) lit.a):

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

a) operațiuni taxabile;

- HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, referitor la art.125¹ din Codul fiscal, prevede:

„*Norme metodologice:*

„*1. (1) Locul unde o persoană impozabilă își are stabilit sediul activității economice este locul unde sunt adoptate deciziile esențiale privind managementul persoanei impozabile și unde sunt exercitate funcțiile administrației sale centrale. Pentru a stabili locul unde o persoană impozabilă își are stabilit sediul activității sale economice este necesar să se aibă în vedere o serie de factori, cum ar fi, în cazul persoanelor juridice, sediul înregistrat al acestora, locul unde se desfășoară administrația centrală, locul unde se întrunesc directorii și locul, de regulă același, unde se stabilește politica generală a companiei. De asemenea, mai pot fi avuți în vedere și alți factori, cum ar fi locul unde domiciliază principalii directori, locul unde se întrunesc adunările generale, locul unde sunt stocate documentele administrative și contabile, precum și locul unde tranzacțiile financiare și în special cele bancare sunt realizate în principal. Faptul că locul de la care sunt realizate efectiv activitățile de persoana impozabilă nu este situat într-un stat membru nu exclude posibilitatea ca persoană impozabilă să aibă stabilit sediul activității sale economice în statul membru respectiv. Prezența unei cutii poștale sau a unor reprezentanțe comerciale nu poate fi considerată ca sediu al activității economice a unei persoane impozabile, dacă nu sunt îndeplinite condițiile menționate în tezele anterioare.*

(2) În cazul persoanelor fizice care sunt persoane impozabile pentru care nu poate fi identificat un sediu al activității economice în sensul alin. (1), domiciliul stabil al acestor persoane va fi considerat sediul activității economice, în scopul determinării statului în care acestea sunt stabilite, în sensul art. 125¹ alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal.

(3) În scopul aplicării prevederilor art. 125¹ alin. (2) lit. c) și art. 150 din Codul fiscal:

a) dacă sediul fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României nu participă la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, respectiv resursele tehnice și/sau umane din România nu sunt utilizate pentru realizarea acestor operațiuni, se consideră că persoana impozabilă nu este stabilită în România pentru respectivele operațiuni;

b) dacă sediul fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României participă la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii înainte sau în timpul realizării acestor operațiuni sau conform unor înțelegeri este prevăzut că sediul fix poate să intervină ulterior derulării operațiunilor pentru operațiuni post-vânzare ori pentru respectarea unor clauze contractuale de garanție și această potențială participare nu constituie o operațiune separată din perspectiva TVA, măsura în care sunt utilizate resursele umane și/sau materiale în legătură cu aceste operațiuni nu este relevantă, deoarece se va considera că în orice situație acest sediu fix participă la realizarea operațiunilor respective;

c) atunci când resursele tehnice și/sau umane ale sediului fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României sunt utilizate numai pentru scopuri administrative-suport, cum sunt serviciile de contabilitate, de emitere a facturilor și colectarea titlurilor de creanță, utilizarea acestor resurse nu va fi considerată ca participare la realizarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii, fiind tratate doar ca servicii-suport necesare îndeplinirii obligațiilor legate de aceste operațiuni. În această situație, se va considera că persoana impozabilă nu este stabilită în România pentru aceste operațiuni;

d) atunci când factura este emisă indicând codul de înregistrare în scopuri de TVA al sediului fix din România, acesta va fi considerat că a participat la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii, cu excepția situației în care persoana impozabilă poate face dovada contrariului.

(4) Atunci când gazul sau energia electrică sunt livrate de o persoană impozabilă sau către o persoană impozabilă care deține în România o licență care îi permite să desfășoare activitatea economică în sectorul gazului sau al energiei electrice, incluzând și cumpărări și revânzări ale gazului natural sau ale energiei electrice, existența licenței în sine nu este suficientă pentru a considera că respectiva persoană impozabilă are un sediu fix în România. Pentru ca sediul fix să existe în România este necesar ca persoana impozabilă să îndeplinească condițiile art. 125¹ alin.(2) lit. b).”;

- OMFP nr. 1802/2014 privind reglementările contabile privind situațiile financiare, reglementări care transpun parțial prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European, care la pct.314 alin.(2) și (3) prevede:

“(2) În conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este

probată de orice document în care se consemnează aceasta.”;

- principiile de baza de evaluare a elementelor de bilanț prevăzute Reglementările contabile conforme cu directivele europene, unul din principii având drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică. Ori, din punct de vedere al documentelor identificate în evidența contabilă a societății, bunurile achiziționate au fost transportate la adresa beneficiarului final al investiției, fără ca X GmbH Germania – Sediul Permanent ... să pună la dispoziția organelor de inspecție documente justificative care să ateste existența stocurilor, locul unde aceste stocuri de bunuri sunt depozitate, persoanele care au în evidența aceste stocuri.

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la art.6 alin.(1) și (2) prevede faptul că:
“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

- HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, la pct.44 prevede:
“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

De asemenea Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

- art.14 alin.(2): *“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

- art.55 alin.(2) lit.a), c): *“Mijloace de probă*

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

c) folosirea înscrisurilor;”

- art.58 alin.(1): *“Obligația de a furniza informații*

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”

- art.72: *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte

doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

- art.73 alin.(1): *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

- art.113 alin.(1): *“Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”*

- art.113 alin.(2) lit.g): *“(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:*

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art.124 alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspekției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

- art.124 alin.(2): *“(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspekției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.*

- art.297 alin.(4) lit. a): *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile”

În consecință, pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate și a întocmirii declarațiilor depuse la organul fiscal de administrare competent, a explicațiilor scrise prezentate de persoanele împuternicite să reprezinte societatea, precum și a informațiilor obținute de la beneficiarul investiției în discuție, cu privire la stadiul contractului în baza căruia se derulează această investiție, organele de inspekție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri în sumă de ... lei, din următoarele considerente:

- nu s-a făcut dovada că toate bunurile achiziționate în luna 11/2015 și cele achiziționate în luna 12/2015 de la U... GmbH... – identificată prin CIF ..., au fost destinate operațiunilor taxabile, întrucât până la data încheierii inspekției fiscale nu s-au identificat documente care să ateste livrarea acestora sau realizarea de venituri impozabile cu acestea; ba mai mult prin punctul de vedere formulat de reprezentantul legal al contribuabilului, acesta recunoaște faptul că, organele de inspekție fiscală citând:

“ Cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA ceruta la rambursare, după cum se poate observa din analiza jurnalelor de TVA și a declarațiilor de TVA aferente perioadei supusă inspekției fiscale, aceasta provine din operațiuni înregistrate în principal în lunile noiembrie și decembrie 2015.”

- contractul încheiat de SC C... SA – ca beneficiar al investiției constând în instalație de desulfurare, și D... ... – în calitate de prestator pentru C... SA și în calitate de client al X GmbH Germania – Sediul Permanent ..., a suferit în perioada sem 2/2015 și prima parte a anului 2016, modificări la clauzele contractuale, datorate nerespectării

unora din aceste clauze de către beneficiar, ajungând la notificări de reziliere, acest fapt putând conduce la același stadiu de derulare a contractului încheiat între X GmbH Germania – Sediul Permanent ... – în calitate de furnizor, și D... ... – în calitate de client.

- X GmbH Germania – Sediul Permanent ... nu conduce evidența stocurilor, așa cum prevede Legea contabilității, nu se pot identifica spațiile în care se află aceste bunuri în vederea inventarierii;

- X GmbH Germania – Sediul Permanent ... nu a făcut dovada deținerii unor spații adecvate depozitării bunurilor achiziționate după cum s-a prezentat anterior (nici în patrimoniul propriu, nici închiriate sau în comodat).

- sediul permanent din ... al X GmbH Germania - care funcționează chiar în incinta Sucursalei E... P... a Societății C...SA - a luat ființă tocmai în scopul realizării obiectivelor ce au drept scop realizarea și punerea în funcțiune a instalației de desulfurare a gazelor de ardere, investiție efectuată la grupul nr. ... aparținând SE P.... Obiectul de activitate al sediului permanent nu este unul comun, care ar putea presupune valorificarea bunurilor tranzacționate de acesta către un potențial client oarecare, fără să existe o comandă fermă pentru aceste bunuri și implicit un contract la fel de ferm între eventualul beneficiar și X GmbH Germania – Sediul Permanent, ca furnizor.

Referitor la faptul că petenta prin contestație, a definit X GmbH – SEDIU PERMANENT ca fiind o: “ficțiune fiscală care rezultă din aplicarea legii române (Codul fiscal) și a convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania”, acesta nu are ca obiect achiziționarea și livrarea de bunuri, ci doar prestare de servicii, obligația sediului permanent fiind aceea de a înregistra în evidențele sale doar taxa pe valoarea adăugată, aferentă echipamentelor achiziționate de societatea-mamă X Germania și livrate prin intermediul sediului permanent clientului C... N... spre a fi livrate în continuare la SC C... SA.

Astfel trebuie menționat faptul că X GmbH Germania Sediul Permanent ... funcționează după reglementările prevăzute de Codul fiscal din punct de vedere al înregistrării în scopuri de TVA în România, precum și ca plătitor de impozit pe profit pentru profitul atribuibil sediului secundar, de către societatea-mamă. Contabilitatea sediului permanent nu conține conturile de stocuri, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, societatea evidențiază operațiuni între entitățile afiliate cu ajutorul contului 451 “Decontări între entitățile afiliate”. De asemenea contabilitatea sediului permanent nu evidențiază operațiuni de încasări și plăți prin niciun tip de instrument de plată, acest lucru făcându-se doar la nivelul societății-mamă din Germania.

În drept, Legea nr. 207/2015 la art.113 lit.g) precizează faptul că:
“Art.113 În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia, după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor.”

Același act normativ, la art.124 stabilește obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului, la alin.(2) precizează în mod expres următoarele:

“(2) contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

În vederea determinării scopului pentru care au fost înregistrate în contabilitatea sediului permanent din ... al X GmbH, achiziții de bunuri având valoarea impozabilă în sumă de ... lei, aferent cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al societății în perioada inspecției, dna. B... A... – împuternicit, adresând întrebările prezentate în nota explicativă, concluzia finală a organelor de inspecție fiscală formulată pe baza răspunsurilor transmise constând în aceea că bunurile achiziționate în baza facturilor prezentate anterior se află în posesia beneficiarului SC C... SA, fără a se face dovada documentelor justificative în baza cărora acestea au fost facturate clientului C... N... .., care la rândul său trebuia să le factureze beneficiarului final.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la art.14 alin.(1) dezbate prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, menționând în mod expres faptul că:

“(1) veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”

Același articol din Codul de procedură fiscală la alin.(2) precizează faptul că:
“situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Din analiza documentelor justificative prezentate de X GmbH – SEDIU PERMANENT ... la inspecția fiscală, a răspunsurilor formulate la întrebările adresate prin nota explicativă, a conținutului contestației formulate și a documentelor anexate la dosarul contestației, argumentele invocate nu sunt de natura să modifice constatările din actul de control, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au punctat următoarele aspecte:

- Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei supusă inspecției, la capitolul “*Semnificația unor termeni și expresii*”, la art.125¹ alin.(2) prevede:

“În înțelesul prezentului titlu:

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile”;

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aplicabile în perioada supusă inspecției, definesc noțiunea de sediu fix, menționând că pentru a se califica drept sediu fix al unei persoane impozabile, gradul de permanență și structura acestuia în ceea ce privește resursele tehnice și umane trebuie să fie suficiente pentru a efectua regulat prestări de servicii impozabile. Analizând aceste definiții, termenul de

permanență ne duce cu gândul la un sediu fix care durează în timp, fără întrerupere, chiar dacă legiuitorul nu delimitează în timp existența sediului fix, ci prevede doar că acesta trebuie să fie destul de permanent încât să permită efectuarea regulată de prestări servicii. Caracterul de regularitate a unor operațiuni este determinat de repetarea lor la anumite intervale de timp și de desfășurarea acestora fără abateri.

Ori, începând cu luna decembrie 2015, X GmbH Germania – Sediul Permanent nu mai face dovada efectuării regulate de livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile, așa cum prevăd actele normative anterior citate. În schimb, în luna decembrie s-au înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri/servicii aferent cărora contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei care, în mare parte, face obiectul solicitării rambursării.

De asemenea, bunurile/serviciile înregistrate în evidența contabilă în lunile 11 și 12 din anul fiscal 2015, ca și achiziții, aferent cărora contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei care face obiectul prezentei cereri de rambursare, nu se identifică în conturile de stocuri. Organele de inspecție consideră că înregistrarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată, deductibilă trebuie să aibă corespondență prin înregistrarea în conturile contabile a bazei impozabile aferent căreia contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru această taxă. Acest fapt este consfințit de OMFP 1802/2014, care modifică OMFP nr. 3055/2009, art.3 alin.(5) care prevede:

“Din punct de vedere contabil, sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate reprezintă subunități fără personalitate juridică ce aparțin acestor persoane juridice și au obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile cerute de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la Cap I denumit “Dispoziții generale”, art.1 alin.(3) prevede:

“Subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la alin. (1) și (2), cu sediul sau domiciliul în România, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi.”

Același act normativ la art.2 alin.(1) prevede:

“Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

iar la art.6 alin.(1):

“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”,

și la alin.(2):

“Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate

angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Mai mult trebuie reținut și aspectul că, în timpul inspecție fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că, în mod aproape regulat, contribuabilul supus inspecție nu a respectat obligația de a înregistra în contabilitate operațiunile în momentul efectuării lor, datele înscrise în documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, (data emiterii acestor documente) nu corespund cu datele la care acestea s-au înregistrat în jurnalele de cumpărări.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat că prin explicațiile date de reprezentantul contribuabilului pe parcursul acțiunii de inspecție, acesta susține că bunurile care au fost înregistrate ca și achiziții în lunile 11 și 12 din anul fiscal 2015, au fost livrate anterior acestor perioade, mai precis în luna 04/2015.

Ori, din punct de vedere logic, dar și legal, o vânzare nu poate avea loc înaintea achiziției. Dacă contribuabilul ar fi încasat un avans de la client, înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni este foarte bine definită de Codul fiscal; dar contribuabilul nu a făcut dovada că este vorba despre o astfel de operațiune; Dacă vânzarea s-ar fi efectuat în mod eșalonat urmând ca la final să se emită factura, de asemenea acest lucru este foarte bine definit de Codul fiscal, organele de inspecție fiscală constatând că pe baza documentelor identificate în evidența contabilă, nu s-a probat nici una din aceste situații ipotetice.

Astfel, trebuie reținut faptul că practicile abuzive referitoare la situațiile artificiale sunt sancționate, inclusiv, de deciziile Curții Europene de Justiție. Astfel, în cazul Halifax 255/02, CEJ constată că, cităm: *„Atunci când o persoană sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoare adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite, astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive”*.

De asemenea, Curtea a subliniat faptul că: *„nimeni nu are dreptul de a exploata dispozițiile comunitare în mod fraudulos și abuziv”*.

Mai mult, prin Hotărârea Curții (camera a treia), dată în cauza C653/2011 la 20.06.2013, în ceea ce privește înregistrarea facturilor generatoare de TVA deductibil care au ca obiect achiziții/prestări de servicii în baza unor contracte, s-a reținut faptul că facturile pot să nu fie luate în considerare dacă se constată că nu reflectă o realitate economică și comercială, ci pot constitui un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, în speță fiind vorba de lanțul format din furnizorii inițiali menționați.

„43. Dat fiind că situația contractuală reflectă în mod normal realitatea economică și comercială a operațiunilor și pentru a respecta cerințele de securitate juridică, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii”, în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă.

44. Cu toate acestea, poate să se dovedească uneori că anumite prevederi contractuale nu reflectă în totalitate realitatea economică și comercială a operațiunilor.

45. Aceasta ar fi situația în special în cazul în care s-ar dovedi că respectivele

prevederi contractuale constituie un aranjament pur artificial care nu corespunde realității economice și comerciale a operațiunilor.

46. Astfel, Curtea a considerat în mai multe rânduri că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de A șasea directivă (a se vedea Hotărârea Halifax, citată anterior, punctul 71 și jurisprudența citată) și că principiul interzicerii abuzului de drept determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal (a se vedea Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, Rep., p. I-4019, punctul 28, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 51, și Hotărârea din 12 iulie 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 35).

52. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima - a patra întrebare că prevederile contractuale, chiar dacă constituie un element care trebuie luat în considerare, nu sunt esențiale pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului unei „prestări de servicii” în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă. Se poate face abstracție de acestea în special în cazul în care se dovedește că nu reflectă realitatea economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, aspect a cărui apreciere revine instanței naționale. Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară: Prevederile contractuale, chiar dacă constituie un element care trebuie luat în considerare, nu sunt esențiale pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului unei „prestări de servicii” în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000. Se poate face abstracție de acestea în special în cazul în care se dovedește că nu reflectă realitatea economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal.”

Prin modul de practicarea acestor activități, modalitatea de derulare a operațiunilor comerciale implicate și modalitatea de înregistrare a acestora în evidența financiar contabilă, agentul economic verificat a încălcat inclusiv dispozițiile OMFP nr. 1802/2014 privind reglementările contabile privind situațiile financiare (reglementări care transpun parțial și prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European), care arată:

„SECȚIUNEA 2.3 Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare

29.- Pentru ca informațiile financiare să fie utile, ele trebuie să fie relevante și să reprezinte exact ceea ce își propun să reprezinte. Utilitatea informațiilor financiare este amplificată dacă acestea sunt comparabile, verificabile, oportune și inteligibile.

30.- Caracteristicile calitative fundamentale sunt relevanța și reprezentarea exactă. Aplicarea caracteristicilor calitative fundamentale

38.-Comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea sunt caracteristici calitative care amplifică utilitatea informațiilor relevante și

reprezentate exact.

Verificabilitate

42.-(1) *Verificabilitatea ajută în a asigura utilizatorii că informațiile reprezintă exact fenomenele economice pe care își propun să le reprezinte. Prin verificabilitate se înțelege că diferiți observatori independenți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens cu privire la faptul că o anumită descriere este o reprezentare exactă.*

(2) *Verificarea poate fi directă sau indirectă. Verificarea directă se referă la verificarea unei valori sau a altor reprezentări prin observare directă, de exemplu, prin numărarea banilor. Verificarea indirectă se referă la verificarea intrărilor pentru un model, o formulă sau o altă tehnică și la recalcularea rezultatelor prin utilizarea aceleiași metodologii. Un exemplu îl reprezintă verificarea valorilor contabile ale stocurilor prin verificarea intrărilor (cantități și costuri) și prin recalcularea stocurilor finale prin utilizarea acelorași ipoteze privind fluxul costurilor (de exemplu, utilizarea metodei primul intrat, primul ieșit).*

(3) *În unele cazuri, se poate să nu fie posibilă verificarea unor explicații și informații cu caracter previzional până într-o perioadă viitoare sau chiar deloc. Pentru a ajuta utilizatorii să decidă dacă doresc să utilizeze respectivele informații, ar fi, în mod normal, necesar să se prezinte ipotezele fundamentale, metodele de compilare a informațiilor și alți factori și alte circumstanțe care susțin informațiile.”*

Referitor la susținerea petentei că, în drept, cerințele practice ale autorităților fiscale nu pot depăși cadrul stabilit clar de articolul 146 citat mai sus, dat fiind că art.146 reprezintă exact ceea ce legiuitorul român a înțeles să legifereze cu privire la condițiile documentare de acordare a dreptului de deducere, iar X GmbH a satisfăcut aceste cerințe legale limitative, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât cumpărătorul este răspunzător de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documentelor conforme 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 mărfurile/serviciile primite, în ceea ce privește cantitatea, ci și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea cantității înscrisă în acestea, respectiv avizele de însoțire.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale în speță.

Contestatară susține faptul că indeplinește condițiile de fond în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor pe care le face de la furnizorii menționați, invocând regulile cu privire la dreptul de deducere reglementate de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de normele de aplicare a Codului fiscal, doar că aceste condiții de fond nu le exclud pe cele de formă, respectiv societatea trebuie să justifice faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și să dețină documentele care conțin informațiile obligatorii prevăzute de lege.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a faptului că poziția organelor

de inspecție fiscală ar fi în contradicție cu doctrina Curții de Justiție a Uniunii Europene. În acord cu principiul prevalenței economicului asupra juridicului, statuat de CJUE, printre altele, în cauza C-146/2005, Albert Collee, dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 din Directiva 112/2006 privind TVA face parte din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar și dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care:

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte.

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA.

- în ceea ce privește jurisprudența CEJ invocate de societate, respectiv cauza C-146/2005, Albert Collee aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în cauza respectivă Curtea Europeană de Justiție de la Luxemburg a fost sesizată cu o cerere de interpretare a textului Directivei 77/388/CEE în cauza C-146/2005 (Albert Collee) a statuat clar că: „*Principiul neutralității fiscale impune, astfel cum în mod corect arată și Comisia, ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile, neputând fi refuzată scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, care a avut loc efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util*”, acestea nu pot fi luate în considerare în cauza dedusă judecării, deoarece efectele Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza Albert Collee nu este incidentă întrucât în speța supusă soluționării este vorba tocmai de *neîndeplinirea cerințelor de fond*, cu atât mai mult cu cât noile reglementări europene și practica judiciară în domeniu stipulează că pentru rambursarea TVA de către societate nu au relevanță, erorile intervenite în șirul tranzacțiilor comerciale, de esență fiind realitatea operațiunilor comerciale.

Nu poate fi reținută nici motivația că, dispozițiile legale sunt în contradicție cu legislația U.E. în vigoare, în condițiile în care instituția fiscală, prin obiectul său de activitate, nu are competența materială de a se pronunța asupra legalității, oportunității, necesității ori constituționalității legislației pe care o aplică sau asupra intențiilor legiuitorului. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

De asemenea, în speță trebuie menționată și Decizia nr. 398 din 16.02.2016 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin care se reține:

“Înalta Curte acceptă că argumentul poate fi invocat în condițiile art. 488 pct. 9 CPC deoarece nerespectarea regimului probator reprezintă o chestiune de drept; verificând acest aspect, constată următoarele:

Potrivit art. 145 al. 2 lit. a Cod fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, iar potrivit art. 146 al. 1 lit. a din același Cod, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care au fost ori urmează să fie livrate sau serviciilor care au fost ori urmează să fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. 5 Cod fiscal.

Rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Mai mult, prin referatul nr. HDG_AIF ... / ...2016 cuprinzând propuneri privind modul de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală la pct.II au menționat că :

„Din analiza conținutului contestației formulate de SC X GmbH – SEDIU PERMANENT ... și a documentelor anexate la dosarul contestației, rezultă că argumentele invocate nu sunt de natură să modifice constatările din actul de control”,

reieșind astfel faptul că societatea contestatoare în documentele anexate la contestație nu a prezentat elemente noi din care să rezulte o situație contrară, celor constatate la inspecție, iar organele de inspecție fiscală au verificat îndeplinirea de către petentă a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscal privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, având în vedere conținutul contestației formulate și a documentelor anexate la dosarul contestației, astfel luându-se în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

În aceste condiții, se reține că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.269 alin.(1) din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

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

coroborate cu cele ale art.276 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] 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”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. 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.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*, principiul fiind consfințit de Codul Civil.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că prin contestație petenta nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea 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 contestatoarei.

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

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că, în lunile noiembrie și decembrie din anul fiscal 2015, societatea a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a determinat TVA suplimentară, ca urmare a neacordării dreptului de deducere, în sumă de ... lei, respingându-se la rambursare această sumă.

În consecință în temeiul prevederilor Titlului VIII - art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, care stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

va fi respinsă, ca neîntemeiată, contestația formulată de X GmbH – SEDIU PERMANENT ... împotriva Decizia de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016, pentru suma parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și a O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. ... / _____ 2016 se

D E C I D E :

Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de X GmbH – SEDIU PERMANENT ..., reprezentant convențional prin Cabinet de Avocat Y din ..., av. Z, împotriva Decizia de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016, pentru suma parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Decizia se comunică la:

- Cabinet de Avocat Y din ..., av. Z, cu sediul procesual ales în ..., în calitate de reprezentant convențional pentru X GmbH Germania Sediul Permanent în România, municipiul ...;
- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara sau Curtea de Apel Alba Iulia, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...