



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



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

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

***DECIZIA nr. 373 / 2015
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A-SLP 1213/11.06.2015***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./05.06.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A-SLP 1213/11.06.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** din .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. .X., prin SCA .X. cu sediul în .X., conform Împuternicirii avocațiale nr. .X./2015, anexată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./30.03.2015 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2015 de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., prin care urmare soluționării decontului de TVA cu sume negative cu opțiuni de rambursare s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de **.X. lei**, sumă contestată de SC .X. SRL.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de

impunere nr. F-.X./30.03.2015, a fost comunicată societății la data de 31.03.2015, potrivit mențiunii olografe înscrisă pe adresa nr..X./31.03.2015 de comunicare a titlului de creanță menționat mai sus, iar contestația a fost înregistrată la data de 30.04.2015 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SRL.

I. SC .X. SRL din .X., contestă Decizia de impunere nr. F-.X./30.03.2015 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:

În vederea planificării și construcției „la cheie” a două parcuri fotovoltaice amplasate în localitatea .X., județul .X., societatea a încheiat cu .X. LTD din China (în continuare .X.), în data de 13.04.2013, contractele de proiectare, achiziție și construcție (contractele PAC).

Construcția centralelor fotovoltaice a fost finalizată în data de 11.10.2013, dată la care a fost semnat procesul verbal de recepție a lucrărilor finalizate. Centralele au fost puse în funcțiune în data de 17.12.2013, dată de la care au produs energie electrică, societatea obținând venituri impozabile din vânzarea energiei și a certificatelor verzi.

Astfel, SC .X. SRL precizează că .X. și-a îndeplinit integral toate obligațiile contractuale, iar centralele fotovoltaice sunt funcționale. În consecință, .X. este îndreptățită să primească întregul preț stipulat în contracte pentru serviciile prestate.

În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor facturate de .X. în perioada aprilie – mai 2013, înainte de înregistrarea acestuia în scopuri de TVA în România, societatea susține că decalarea startului lucrărilor de construire cu o lună și o săptămână a influențat atât planificarea cronologică a lucrărilor cât și graficul de plată agreed (programul 20 al contractului PAC).

Astfel, în programul 20 se prevede expres, ca și condiție necesară (dar nu și suficientă) pentru efectuarea primei plăți, trecerea unei luni de la începerea lucrărilor. În acest context părțile au agreed că nicio plată nu se poate efectua în avans și nicio plată nu poate deveni scadentă

în decursul lunii aprilie 2013, având în vedere că lucrările au demarat în data de 24 aprilie 2013.

Doar în condițiile în care, prin rapoartele lunare întocmite conform contractelor, se certifica executarea conformă a procentului de lucrări agreat înainte de „data scadenței” sale, se putea emite factura aferentă în luna respectivă. În caz contrar, emiterea facturii se putea face la următoarea „dată de scadență” (conform programului 20) în condițiile în care la acea dată Contractantul era în măsură să demonstreze executarea lucrărilor neaprobată în luna anterioară.

Așadar, întrucât în luna mai 2013, lucrările prestate nu au atins cota de 12,52% pentru ca prima plată să aibă loc, .X. nu avea dreptul să emită nicio factură și nicio plată nu putea deveni exigibilă în decursul lunii mai 2013.

De asemenea, societatea precizează că fiecare factură primită de la .X. este însoțită de documente care certifică acceptarea lucrărilor de către SC .X. SRL, iar data acceptării lucrărilor realizate în perioada aprilie – mai 2013 a fost data specificată în documentul prevăzut de programul 10 atașat la facturile nr. .X./27.06.2013 și nr..X./27.06.2013, respectiv 28 iunie 2013.

Astfel, exigibilitatea taxei a intervenit în data de 27 iunie 2013, când .X. era înregistrată în scopuri de TVA în România și, în consecință, a emis facturi către SC .X. SRL conform legii, aplicând TVA în cotă de 24%.

În ceea ce privește TVA aferentă anumitor costuri avansate și servicii achiziționate de .X. SRL (subcontractor al .X.), societatea precizează că și în condițiile în care investiția ar fi fost majorată artificial, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, atât timp cât subcontractorul a colectat și a plătit TVA la valoarea investiției majorată, statul român nu este prejudiciat în niciun fel din aceste tranzacții, astfel încât nu ar trebui să aibă impact asupra dreptului de deducere a TVA la nivelul beneficiarului.

Societatea susține că îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de construcție a parcurilor fotovoltaice contractate către .X., respectiv art. 145 alin.(2) lit.a și art.146 alin.(1) lit.a din Codul fiscal.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv deciziile pronunțate în cauzele C-78/00, C-25/07, C-274/10, C-110/98, C-147/98, C-439/04, C-440/04, C-392/09, C-255/02, C-438/09.

Totodată, societatea susține că exercitarea dreptului de deducere a TVA nu trebuie să fie afectată de faptul că serviciile prestate către SC .X. SRL de către subcontractorii acesteia nu ar fi fost justificate cu

documente care să demonstreze prestarea lor efectivă și necesitatea pentru proiectele din .X. sau de faptul că SC .X. SRL a inclus bonusurile salariale în costurile directe, atât timp cât SC .X. SRL nu a avut cunoștință și nici mijloacele necesare pentru a intra în posesia unor astfel de informații.

În aceste sens, societatea invocă și deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-80/11, C-142/11, C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-409/04, C-324/11, C-439/04, C-440/04, C-285/11.

Societatea precizează că atât SC .X. SRL și .X., cât și .X. și .X. SRL sunt părți independente și prețul agreat pentru serviciile prestate este rezultatul negocierilor între părți, în funcție de cererea și oferta de piață. Astfel, nu se poate vorbi de o majorare „nejustificată” a acestui preț.

Prin lipsa motivării în drept a măsurii dispuse de organul fiscal, societatea susține că i-a fost încălcat dreptul la apărare, prin faptul că se află în imposibilitatea de a verifica legalitatea măsurii dispuse de organul fiscal și de a aduce argumente în sensul combaterii acesteia.

În ceea ce privește TVA aferentă lucrărilor suplimentare achiziționate de la .X., societatea precizează că în conformitate cu actele adiționale la contractele PAC, SC .X. SRL și .X. au agreat o plată suplimentară pentru anumite lucrări prestate de .X. prin subcontractorul său .X. SRL, care nu au făcut obiectul contractului inițial de dezvoltare a parcurilor fotovoltaice.

De asemenea, societatea precizează că toate lucrările suplimentare au fost efectiv realizate și au fost necesare societății, serviciile adiționale au fost prestate de reprezentanți sau contractanți ai SC .X. SRL, fiind îndeplinite toate condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal.

În ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii:

1. Conform contractului privind refacturarea costurilor încheiat între SC .X. SRL și .X. , părțile au agreat ca această societate să refactureze costurile înregistrate al căror beneficiar efectiv a fost SC .X. SRL.

Serviciile refacturate au fost prestate în beneficiul societății și au fost necesare pentru dezvoltarea parcurilor fotovoltaice, deci, implicit, pentru realizarea de operațiuni impozabile. Mai mult, SC .X. SRL deține o factură emisă în conformitate cu prevederile legale care constituie singurul document obligatoriu pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

2. Conform contractului de comision încheiat între SC .X. SRL, pe de o parte și .X., .X. și .X., pe de altă parte, .X. și .X. au acționat ca

intermediar între .X. și SC .X. SRL cu privire la finanțarea investiției privind dezvoltarea parcurilor fotovoltaice.

Aceste servicii au fost necesare societății pentru a obține fonduri în vederea finanțării investiției și implicit pentru a desfășura operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

3. .X., împreună cu subcontractanții săi (firma de avocatură .X.) au prestat servicii juridice necesare pentru obținerea împrumutului acordat de Banca de Dezvoltare din China. Aceste servicii sunt strâns legate de activitatea desfășurată de SC .X. SRL.

4. Serviciile prestate de .X. din China în baza contractului de consultanță și management încheiat în data de 30.10.2012 au fost necesare SC .X. SRL, ca proprietar și beneficiar al parcurilor fotovoltaice construite la Ucea.

5. Pentru serviciile prestate de .X. AG din Elveția, semnarea contractului între părți la data prestării serviciilor nu reprezintă o condiție de deductibilitate a TVA. Aceste servicii au fost necesare societății pentru desfășurarea de operațiuni taxabile.

Atât în cazul .X. cât și în cazul .X. AG din Elveția, societatea susține că pentru serviciile în cauză deține facturi care conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege, îndeplinind astfel toate condițiile privind exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente.

În ceea ce privește achizițiile intracomunitare pentru care se aplică taxarea inversă, societatea invocă prevederile art.150 alin.(2)-alin.(6) și art. 157 alin.(2) din Codul fiscal, precizând că în situația în care organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile respective nu au fost efectiv prestate, nu se justifică plata taxei pentru achizițiile în cauză, acestea nefiind operațiuni impozabile în sensul taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, invocând deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-90/02, C-95/07, C-96/07, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de principiile TVA în baza cărora trebuie să se anuleze și taxa colectată aferentă acestor servicii, impactul fiind neutru.

Totodată, invocând cauzele C-590/13 și C-368/09, societatea susține că neîndeplinirea unor condiții de formă (semnarea unui contract ulterior prestării serviciilor) nu poate conduce la pierderea dreptului de deducere a taxei, atât timp cât condițiile de fond sunt îndeplinite (serviciile au fost efectiv prestate).

În ceea ce privește ajustarea TVA privind modulele deteriorate în timpul transportului, având în vedere că prin completarea la proiectul de raport de inspecție fiscală au fost constatate diferențe suplimentare de

obligații fiscale pentru perioada supusă inspecției fiscale, în sumă de .X. lei și menționate noi motive de fapt și de drept care nu au fost discutate pe parcursul inspecției fiscale, nu au fost incluse în proiectul inițial și nici nu au făcut obiectul discuției finale, societatea precizează că au fost încălcate drepturile generale ale unui contribuabil, statuate de Codul de procedură fiscală și Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale.

Astfel, nerespectarea cerințelor impuse de lege din punct de vedere procedural atrage nulitatea constatărilor incluse în completarea la proiectul de raport de inspecție fiscală din 24.03.2015, fără a fi necesară analizarea pe fond a acestora.

De asemenea, societatea precizează că art.149 din Codul fiscal se aplică exclusiv bunurilor de capital. În cazul SC .X. SRL, modulele au fost înregistrate, conform reglementărilor contabile aplicabile, în categoria stocurilor și nu ca active imobilizate. Aceste module, care sunt părți componente ale unei celule fotovoltaice, s-au deteriorat la manevrare pe parcursul transportului și nu au fost recepționate ca fiind active imobilizate, neîndeplinind condițiile legale prevăzute la pct.28 și pct.65 din Reglementările contabile conforme cu Directiva IV a Comunităților Europene aprobate prin OMFP nr.3055/2009.

Prin urmare, prevederile legislative invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt aplicabile în speță.

Totodată, prin contestația formulată societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare prevederile contractului PAC, actele adiționale și toate documentele justificative prezentate acestora.

Astfel, societatea precizează că organele fiscale nu au ținut cont de argumentele societății și nu au stabilit situația reală a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării, fapt ce contravine art.7 alin.(2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, având în vedere prevederile art.12 și art. 97 alin.(3) din același act normativ, societatea precizează că i-au fost încălcate drepturile stabilite de lege.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./30.03.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:

1. *În ceea ce privește achizițiile de la furnizorul .X. LTD din China (în continuare .X.):*

Relația comercială desfășurată în perioada supusă inspecției fiscale (08.08.2012 – 31.08.2014) între SC .X. SRL, în calitate de proiectant și .X., în calitate de manager general, au avut la bază contractele de inginerie, achiziție și construcție a două parcuri fotovoltaice localizate în comuna .X., județul .X. care au avut ca obiect realizarea planificării executive și execuția tuturor lucrărilor necesare pentru realizarea integrală a centralelor fotovoltaice cu o capacitate instalată de 33.48312 Mwp, respectiv 21.53592 Mwp și liniile sale de interconexiune pe teritoriul comunei .X., precum și două acte adiționale la aceste contracte, având același număr și aceeași dată, respectiv .X./30.08.2013.

În vederea realizării celor două parcuri fotovoltaice, între .X., în calitate de antreprenor și SC .X. SRL .X., în calitate de subcontractant au fost încheiate două contracte de subcontractare și două acte adiționale la acestea.

Urmare efectuării unui control încrucișat la SC .X. SRL .X. prin Procesul verbal nr. .X./09.03.2015, au fost constatate următoarele:

- SC .X. SRL .X. avea obligația să factureze contravaloarea serviciilor în sumă totală de .X. lei cuprinse în lucrările care au făcut obiectul facturilor nr..X./28.06.2013, nr..X./28.06.2013, nr..X./28.06.2013 și nr..X./28.06.2013 emise către antreprenorul .X., la data acceptării acestora, respectiv în aprilie și mai 2013, anterior înregistrării acestuia ca plătitor de TVA în România;

- în ceea ce privește facturile emise în luna aprilie 2014 către .X., în valoare de .X. lei, care au avut la bază actele adiționale mai sus menționate, s-a constatat că acestea nu sunt însoțite de niciun fel de document care să ateste prestarea efectivă a serviciilor cuprinse în actele adiționale;

- a fost majorată în mod nejustificat valoarea investiției (parcuri fotovoltaice .X.) cu suma de .X. lei întrucât în costul acesteia au fost incluse:

- a) servicii pentru care nu s-a demonstrat prestarea efectivă a acestora, nefiind materializate sub formă de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc., potrivit naturii serviciilor, termenelor și condițiilor stipulate în contractele încheiate cu prestatorii. De asemenea, nu a fost dovedită cu documente destinația de utilizare a acestora.

- b) primele de merit acordate salariaților inclusiv a cheltuielilor cu asigurările sociale și protecția socială aplicate la contravaloarea acestora, în condițiile în care nu reprezintă cheltuieli directe.

Urmare celor de mai sus și având în vedere că facturile emise de SC .X. SRL .X. au fost destinate clientului .X. ca mai apoi prin intermediul acestuia contravaloarea lucrărilor să se regăsească la

beneficiarul final al investiției, respectiv la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu are drept de deducere a TVA în valoare totală de .X. lei, aplicată la o bază impozabilă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

2. În ceea ce privește achizițiile de la furnizorul .X. din Elveția, s-a constatat că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./31.12.2013 reprezentând „remunerație pentru servicii juridice, de consultanță, de contabilitate etc., plata back to back (refacturare)”, pentru care a dedus și colectat TVA în sumă de .X. lei.

Urmare documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile efectuate de terțe persoane precum .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. SRL, sunt realizate în favoarea asociatului majoritar .X. în faza de concepere a investiției, acestea fiind necesare adoptării unei soluții care să corespundă nevoilor și posibilităților financiare ale acestuia. Din documentele prezentate nu a rezultat că serviciile de această natură au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL, fapt pentru care nu au acordat acesteia dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de la furnizorii .X. și ..X. din Germania, urmare analizării documentelor prezentate de societate, s-a constatat că nu se pot stabili concret care au fost serviciile furnizate de brokeri pentru care s-ar justifica o remunerație, nu se pot stabili concret valoarea acestora, proiectele la care brokerii au participat efectiv și care a fost utilitatea și impactul acestora asupra proiectului demarat de SC .X. SRL, fapt pentru care nu au acordat acesteia dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de la furnizorul .X., urmare analizării documentelor prezentate de societate, s-a constatat că SC .X. SRL nu a probat prestarea serviciilor juridice suplimentare în folosul său, fapt pentru care nu au acordat acesteia dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de la furnizorul .X. din China, urmare analizării documentelor și informațiilor primite în timpul controlului, s-a constatat că serviciile de consultanță și management sunt necesare informării asociaților SC .X. SRL, atâta timp cât din contractul încheiat cu acest furnizor rezultă că serviciile care au făcut obiectul acestuia sunt anterioare stadiului de „gata de construcție” fapt reflectat și de perioada în care s-a emis factura, respectiv octombrie 2012.

Organele de inspecție fiscală nu contestă faptul că aceste servicii s-au efectuat însă nu în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL, acestea fiind de natură să informeze asociații acestei societăți, cu

efecte asupra adoptării unei soluții care să corespundă nevoilor și posibilităților financiare ale acestora.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de la furnizorul .X. AG din Elveția, s-a constatat că societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./30.09.2013, reprezentând „prima plată (50%) etapa I conform contractului de prestări servicii și actului adițional nr.1 încheiate între .X. SRL și .X. AG din data de 28.02.2013”, întrucât din analiza documentelor prezentate de societate a rezultat că acest furnizor a prestat servicii în perioada martie 2012 – 28.02.2013, anterior datei de 28.02.2013 când a fost încheiat contractul de comision pentru servicii. Astfel, s-a constatat că serviciile în cauză au avut scopul de a realiza studii care să ofere informațiile necesare asociațiilor în vederea luării anumitor decizii în ceea ce privește investiția.

3. Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că prin Procesul verbal de inventariere din 02.01.2014 au fost identificate „module sparte, deteriorate, în valoare de .X. lei care s-au propus spre casare conform listei anexate”. În lista anexată, denumită „Proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe”, s-a consemnat faptul că un număr de 220 buc. Module în valoare totală de .X. lei sunt depreciate, făcându-se mențiunea „de casat”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă aferentă acestor module, neacordând societății dreptul de deducere a taxei în sumă de .X. lei.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor (lucrări) prestate pentru realizarea a două parcuri fotovoltaice, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că organele de inspecție fiscală ar fi analizat prevederile contractuale pe relația .X. LTD din China (în continuare .X.), în calitate de contractant și SC .X. SRL, în calitate de proiectant (beneficiar), ci doar prin prisma relațiilor contractuale dintre

SC .X. SRL, în calitate de subcontractant al acestor lucrări și .X., în calitate de contractant.

În fapt, în vederea realizării a două parcuri fotovoltaice cu o capacitate instalată de 33,48312 Mwp (parcul I), respectiv 21,53592 Mwp (parcul II), SC .X. SRL, în calitate de proiectant, a încheiat cu .X. din China, în calitate de contractant, contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013 pentru planificarea executivă și construcția la cheie a celor două centrale fotovoltaice, denumite prin contracte „proiectul”.

În vederea realizării obiectului contractelor încheiate la data de 11.04.2013, .X. din China, în calitate de antreprenor EPC, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de subcontractant, contractul de subcontractare proiectare, achiziție și construcție din data de 11.04.2013.

În baza contractelor mai sus menționate, în perioada mai – iunie 2013, SC .X. SRL a emis către .X. reprezentată fiscal în România de .X. SRL .X., facturile nr. .X./28.06.2013, nr.X./28.06.2013, nr. .X./28.06.2013 și nr. .X./28.06.2013, în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, iar .X. prin reprezentant fiscal a emis către SC .X. SRL:

- factura nr. .X./27.06.2013 în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, având ca obiect „prima plată parțială – START PLUS 1 LUNĂ” și „a doua plată parțială – START PLUS 2 LUNI”, pentru parcul I

- factura nr. .X./27.06.2013 în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, având ca obiect „ „prima plată parțială – START PLUS 1 LUNĂ” și „a doua plată parțială – START PLUS 2 LUNI”, pentru parcul II, în baza cărora contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

.X. din China a fost înregistrată în scopuri de TVA în România în perioada 21.06.2013 – 01.11.2014, fiindu-i atribuit codul RO .X. și a fost reprezentată fiscal de .X. SRL .X. având cod de înregistrare în scopuri de TVA, RO .X. valabil începând cu data de 21.06.2013.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat, în baza Procesului verbal de control nr. .X./09.03.2015 încheiat la subcontractorul SC .X. SRL, faptul că serviciile care au făcut obiectul facturilor nr. .X./28.06.2013, nr. .X./28.06.2013, nr. .X./28.06.2013 și nr. .X./28.06.2013, emise către .X., mai sus menționate, au fost prestate și acceptate de .X. în perioada aprilie – mai 2013, astfel că SC .X. SRL avea obligația să factureze contravaloarea serviciilor în sumă totală de .X. lei în lunile aprilie și mai 2013, anterior înregistrării .X. ca plătitor de TVA în România, respectiv datei de 21.06.2013.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că facturile emise de SC .X. SRL au fost destinate .X., ca mai apoi prin intermediul acestuia contravaloarea lucrărilor să se regăsească la beneficiarul final al

investiției, respectiv SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală nu au acordat acesteia dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă bazei impozabile în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată SC .X. SRL precizează că potrivit contractelor încheiate cu .X., părțile au agreeat că nicio plată nu se poate efectua în avans și nicio plată nu poate deveni scadentă în cursul lunii aprilie 2013, având în vedere că lucrările au demarat în data de 24 aprilie 2013.

De asemenea, prin contestația formulată, contestatoarea precizează că în conformitate cu pct.3.4 din contracte, plățile se puteau efectua pe baza facturii emise de contractant, dar numai sub condiția realizării efective de către contractant a lucrărilor și a acceptării de către SC .X. SRL a etapei cheie relevante.

Totodată, societatea susține că potrivit art.11.1.1 și art. 11.1.2 din contractele încheiate cu .X., factura primită de la aceasta este însoțită de documente care certifică acceptarea lucrărilor de către SC .X. SRL (notificarea finalizării unei faze a proiectului, emisă de .X. și acceptarea de către SC .X. SRL a lucrărilor finalizate în cadrul fiecărei etape).

Astfel, societatea susține că lucrările prestate de .X. au fost considerate ca fiind realizate, iar plățile aferente au devenit exigibile, la data acceptării lucrărilor de către SC .X. SRL, pentru lucrările efectuate în perioada aprilie – mai 2013 aceasta fiind 28.06.2013, exigibilitatea TVA intervenind la data de 27.06.2013, când .X. era înregistrată în scopuri de TVA în România și a emis facturi către SC .X. SRL conform legii, aplicând cota de TVA de 24%.

În drept, conform art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

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

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor efectuate în vederea realizării a două parcuri fotovoltaice, servicii facturate de .X. prin reprezentant fiscal .X. SRL .X., conform facturilor nr..X./27.06.2013 și nr. .X./27.06.2013 emise în baza contractelor încheiate între părți, pe considerentul că lucrările în cauză au fost prestate de subcontractorul SC .X. SRL în perioada aprilie – mai 2013, în baza contractului de subcontractare încheiat cu .X., astfel că acesta avea obligația să factureze contravaloarea serviciilor la data acceptării acestora de către beneficiarul .X., respectiv în lunile aprilie și mai 2013, anterior înregistrării acestuia ca plătitor de TVA în România (21.06.2013) și nu la data de 28.06.2013 când au fost emise către .X. facturile nr. .X., nr. .X., nr. .X. și nr. .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că și .X. avea obligația să factureze serviciile în cauză către SC .X. SRL tot în lunile aprilie și mai 2013, date la care .X. nu era înregistrată în scopuri de TVA în România.

În susținerea contestației societatea precizează că organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat faptul că exigibilitatea taxei a intervenit în perioada aprilie – mai prin referire la relația contractuală dintre

.X. și SC .X. SRL și nu la contractele încheiate între SC .X. SRL și .X., societatea precizând că pentru lucrările efectuate în perioada aprilie – mai 2013, data acceptării acestora de către SC .X. SRL a fost, potrivit clauzelor contractuale, data specificată în documentul prevăzut de Programul 10, anexat la facturile nr. .X./27.06.2013 și nr. .X./27.06.2013, iar exigibilitatea TVA a intervenit la data de 27.06.2013.

Se reține că în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art.134 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

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

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

iar potrivit art. 134¹ alin.(1) și alin.(7) din același act normativ, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

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

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

În ceea ce privește exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, art. 134² alin.(1) din actul normativ mai sus menționat precizează:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru prestările de servicii exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data prestării serviciilor, iar în cazul serviciilor de construcții – montaj acestea se consideră efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Totodată, se rețin prevederile art.155 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă [...]”.

Se reține că potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, .X. prin reprezentant fiscal .X. SRL .X., a emis către SC .X. SRL facturile nr..X./27.06.2013 și nr. .X./27.06.2013, anexate în copie la dosarul cauzei (anexa nr.8 la contestație) în baza contractelor de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013, încheiate între cele două societăți în vederea realizării a două parcuri fotovoltaice, contestatara exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă.

Aceste contracte sunt identice ca și conținut, diferența constând în valoarea totală a acestora.

Astfel, potrivit art.2 „Subiectul și descrierea activităților”, pct.2.1, „proiectantul încredințează contractantului, care acceptă, realizarea planificării executive și executarea tuturor lucrărilor necesare pentru întreaga realizare a centralei până la data finalizării [...]”.

În conformitate cu art.4 pct.4.2 din contracte, „contractantul de asemenea declară și garantează proiectantului în virtutea naturii de la cheie a acestui contract, să fie unica persoană responsabilă față de proiectant pentru realizarea completă a lucrărilor în conformitate cu cele mai înalte standarde profesionale, asta însemnând asumarea oricărei responsabilități față de proiectant pentru activitățile ale cărei execuție este încredințată sub-contractanților conform acestui contract”.

Se reține că în ceea ce privește art.11.1 „Verificarea etapelor cheie ale proiectului” din aceste contracte, la pct. 11.1.1 și 11.1.2 părțile au stabilit:

11.1.1 „În vederea efectuării plății primei sume acordate în avans în conformitate cu programul 20 și plata aferentă lucrărilor pentru fiecare etapă cheie a proiectului prevăzută de programul 20, contractantul va trimite proiectantului și managerului de construcție a centralei, avizul de finalizare a etapelor cheie ale proiectului incluse în programul 9 [...]. Proiectantul, managerul de construcție a centralei și consilierul tehnic vor confirma data aferentă verificării etapelor cheie ale proiectului. Evaluarea etapelor cheie ale proiectului se vor desfășura în termen de 3 (trei) zile

lucrătoare de la data notificării contractantului. La data specificată în notificare, proiectantul, asistat de către managerul de construcție a centralei sau consilierul tehnic, dacă există, și împreună cu contractantul asistat de către managerul de șantier, vor verifica lucrările executate, și în același timp, vor elabora raportul de finalizare a Programului 10, care atestă și certifică finalizarea etapelor cheie ale proiectului

11.1.2 "Emiterea raportului de finalizare a etapelor cheie ale proiectului de către reprezentanții proiectantului pe sit, va reprezenta confirmarea necesară privind lucrările executate de către contractant, referitor la etapele cheie ale proiectului. Odată cu elaborarea acestui raport, contractantul va avea dreptul de a emite și factura aferentă."

Astfel, la factura nr..X./27.06.2013 este anexată „Notificarea de finalizare a primei etape a proiectului” emisă către SC .X. SRL în data de 21.06.2013, referitoare la „contractul PAC (proiectare, achiziție și construcție) încheiat între SC .X. SRL (proiectantul) și .X. (contractantul) la data de 11 aprilie 2013 pentru proiectarea și construirea centralei fotovoltaice situate în comuna .X.”.

Prin această notificare, anexată în copie la dosarul cauzei, societatea este informată că „în temeiul articolului 11.1 al contractului, referitor la Centrala .X., Parcul I, o etapă a proiectului echivalentă cu .X. euro (cu TVA) a fost finalizată începând cu data de astăzi conform celor anexate în documentația anexată. În acest scop, am dori să confirmăm disponibilitatea noastră de a verifica împreună valoarea etapei proiectului de mai sus la data de 21.06.2013 conform termenilor și condițiilor specificate în contract.”

De asemenea, la factura nr..X./27.06.2013 este anexat „Protocolul privind finalizarea primei etape a proiectului” emis de SC .X. SRL către .X. în data de 25.06.2013, anexat în copie la dosarul cauzei, referitor la „contractul PAC (proiectare, achiziție și construcție)” precizat în notificarea mai sus menționată, protocol care prevede:

„Referitor la notificarea dumneavoastră de finalizare a primei etape a proiectului din data de 21.06.2013 privind Parcul I .X., certific prin prezenta, în temeiul articolului 11.1.1 al contractului, că prima etapă a proiectului specificată în notificarea menționată anterior, echivalentă cu .X. euro (cu TVA) a fost finalizată în mod efectiv conform specificațiilor tehnice.

Se reține că la dosarul cauzei, pentru factura nr..X./27.06.2013 sunt anexate și „Notificarea de finalizare a etapei a doua a proiectului” și „Protocolul privind finalizarea celei de a doua etape a proiectului”, care au același conținut ca cele întocmite pentru prima etapă a proiectului, mai sus menționate, diferența constând în valoarea proiectului la care se face referire, în acest caz fiind de .X. euro (cu TVA).

La factura nr. .X./27.06.2013 sunt anexate Notificările de finalizare a primei etape și a celei de a doua etape a proiectului, emise către SC .X. SRL în data de 21.06.2013, referitoare la Parcul II, în valoare de .X. euro (cu TVA), respectiv .X. euro (cu TVA), precum și Protocoalele privind finalizarea primei etape și a celei de a doua etape a proiectului emise de SC .X. SRL către .X. în data de 25.06.2013 privind Parcul II.

Atât notificările cât și protocoalele referitoare la Parcul II au același conținut cu cele întocmite pentru Parcul I.

Se reține că potrivit art. 3 „Onorariu, termen de plată și garanții”, pct. 3.4 din contractele în cauză:

„Plățile vor fi realizate de către proiectant pe baza facturii eliberate de către contractant la data aferentă expirării pentru fiecare instalare și subiect de a atinge etapele relevante, așa cum este menționat în programul 20, în 10 zile lucrătoare de la data eliberării facturii de către contractant și livrată la managerul de construcție a centralei al proiectantului prin mijloace electronice, urmată de originale.”

Totodată, se reține că la art.13 pct. 13.3 din contractele mai sus menționate, s-a prevăzut că „în cazul unei subcontractări, responsabilitatea totală și necondiționată a contractantului către proiectant rămâne neschimbată pentru executarea completă, exactă și cu acuratețe a prezentului contract, inclusiv cu privire la întregimea lucrărilor subcontractate și a furnizărilor [...]”.

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia .X. avea obligația să emită, pentru lucrările efectuate în vederea realizării celor două parcuri fotovoltaice, facturi către SC .X. SRL în lunile aprilie și mai 2013 pe considerentul că subcontractorul SC .X. SRL avea obligația să emită în aceeași perioadă, pentru aceleași lucrări, facturi către .X., atâta timp cât speța supusă analizei o reprezintă relația dintre SC .X. SRL și .X., și nu relația dintre aceasta din urmă și subcontractorul său, iar așa cum s-a reținut mai sus, pentru prestările de servicii exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data prestării serviciilor, în cazul serviciilor de construcții – montaj acestea fiind considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari, .X. având obligația să emită factura cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

Or, beneficiarul lucrărilor facturate de .X. conform facturilor nr..X./27.06.2013 și nr. .X./27.06.2013, în baza cărora contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, este SC .X. SRL, conform contractelor încheiate între părți, care așa cum s-a reținut mai sus prevăd anumite condiții și documente pentru acceptarea lucrărilor efectuate.

Astfel, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au analizat relația dintre SC .X. SRL și .X. prin prisma prevederilor legale mai sus menționate, a contractelor încheiate între părți și a documentelor anexate la dosarul cauzei, documente din care organul de soluționare a contestației reține o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că deși organele de inspecție fiscală au constatat că pentru lucrările efectuate în perioada aprilie – mai 2013 .X. avea obligația să emită facturi către SC .X. SRL în această perioadă întrucât în lunile aprilie și mai 2013 a acceptat aceste lucrări de la subcontractorul SC .X. SRL, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, pe relația dintre SC .X. SRL și .X., conform contractelor de inginerie, achiziție și construcție încheiate în data de 11.04.2013, acceptarea lucrărilor de către beneficiarul SC .X. SRL, se realizează conform clauzelor prevăzute la art.11.1 „Verificarea etapelor cheie ale proiectului” pct. 11.1.1 și 11.1.2 mai sus detaliate și nu avându-se în vedere contractul de subcontractare încheiat între .X. și SC .X. SRL sau data la care .X. s-a înregistrat în scopuri de TVA în România.

Totodată, se reține că potrivit prevederilor art. 1280 din Codul civil în vigoare începând cu anul 2010, *„contractul produce efecte numai între părți, dacă prin lege nu se prevede altfel”*, iar potrivit prevederilor art. 1270 alin. (1) din același act normativ, *„contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității TVA aferentă achizițiilor efectuate de contestatar atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei ținând cont de contractele încheiate între SC .X. SRL și .X. și nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a) și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 din interpretarea cărora rezultă că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, iar inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-.X./30.03.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2014 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferenta achizițiilor destinate realizării a două parcuri fotovoltaice, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie, și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor suplimentare care au făcut obiectul actelor adiționale nr. .X. din 30.08.2013 încheiate la contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013

care au avut ca obiect realizarea a două parcuri fotovoltaice cu o capacitate instalată de 33,48312 Mwp (parcul I), respectiv 21,53592 Mwp (parcul II), în condițiile în care nu justifică cu documente că aceste servicii au fost prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, la contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013 încheiate între SC .X. SRL, în calitate de proiectant și .X. din China, în calitate de contractant, în vederea realizării a două parcuri fotovoltaice cu o capacitate instalată de 33,48312 Mwp (parcul I), respectiv 21,53592 Mwp (parcul II), menționate la pct. 1 din prezenta decizie, au fost încheiate în data de 30.08.2013 actele adiționale nr. .X. pentru parcul I și parcul II, având în vedere următoarele:

- contractantul a oferit asistență proiectantului înaintea proiectării pentru a asigura emiterea la timp și corectă a autorizației de construcție și instalare,

- contractantul a executat la cererea proiectantului lucrările suplimentare care nu au fost acoperite de contractele mai sus menționate, dar erau legate de scopul lucrărilor acestor contracte,

- intenția proiectantului de a finaliza la timp lucrările de construcție ale centralelor fotovoltaice, pentru a obține toate permisele și autorizațiile necesare pentru funcționarea continuă și neîntreruptă a centralelor fotovoltaice și acreditarea finală pentru a beneficia de cele 6 certificate verzi până la data de 31 decembrie 2013, date fiind intențiile guvernului României de a modifica schema de promovare

Astfel, .X. din China, în calitate de antreprenor, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de subcontractant, la aceeași dată, respectiv 30.08.2013, actele adiționale nr. .X. la contractul de subcontractare cu privire la inginerie, achiziții și construcție din 11.04.2013. Prin aceste acte adiționale „părțile sunt de acord că subcontractantul a furnizat în legătură cu și în vederea finalizării lucrărilor conform contractului, lucrări suplimentare care nu au fost acoperite de sfera de aplicare a lucrărilor menționate în contract și nu au fost incluse în valoarea totală a contractului”, iar „antreprenorul ia la cunoștință faptul că următoarele lucrări suplimentare au fost executate corespunzător de către subcontractant, în legătură cu, dar în afara scopului lucrărilor acoperite de prezentul contract:

2.1 Asistență tehnică pe durata fazei de dezvoltare a Centralei PV, anterior stadiului de gata de construcție, aici incluzând:

2.1.1 inspecții la locație și identificarea zonelor potrivite pentru amplasarea panourilor PV, identificarea canalelor de scurgere, zone de deal orientate spre nord, zone de pădure etc;

2.1.2 pregătirea proiectului preliminar al centralei PV pentru a permite cea mai eficientă proiectare a Centralei PV cu scopul de a obține puterea instalată maximă;

2.1.3 consultanță cu privire la capacitatea modulelor de a fi instalate, cu scopul de a optimiza capacitatea și puterea de operare a centralei PV;

2.1.4 pregătirea documentelor necesare pentru marcarea parțială din nou a terenului din proiect;

2.1.5 asistență tehnică în negocierea cu entitățile finanțatoare pentru a obține resursele de finanțare necesare pentru construirea Centralei PV;

2.1.6 pregătirea rapoartelor de teren cu privire la statusul pe amplasament în diferite condiții meteorologice;

2.1.7 pregătirea documentelor necesare pentru emiterea aprobărilor necesare pentru emiterea autorizației de construcție;

2.1.8 pregătirea și furnizarea documentelor pentru emiterea autorizației de înființare, inclusiv diagrama organizațională a forței de muncă și specialiștilor alocați pentru executarea lucrărilor conform EPC [...].

2.3 Lucrările suplimentare în legătură cu furnizarea modulelor și casetelor PV, inclusiv:

2.3.1 despachetarea tuturor modulelor livrate pe amplasament, înainte de instalarea lor;

2.3.2 sortarea tuturor modulelor livrate pe amplasament;

2.3.3 înregistrarea separată a clasei IPP a fiecărui modul;

2.3.4 reambalarea modulelor, transportul la zona de depozitare și prinduirea zonei de depozitare;

2.3.5 recepția casetelor PV livrate pe amplasament și verificarea separată detaliată a fiecărei casete PV;

2.3.6 transportul casetelor PV la zona de depozitare, utilizând metode speciale de logistică [...].

3. [...] Subcontractorul se angajează să depună toate eforturile pentru a asigura finalizarea cu succes a centralei PV, ceea ce înseamnă finalizarea la timp a lucrărilor de construcție, remediarea defectelor, dacă este cazul, și livrarea la timp a documentației tehnice necesare pentru a asigura emiterea de către autoritățile competente a tuturor autorizațiilor, licențelor, certificatelor și aprobărilor necesare pentru asigurarea funcționării continue și neîntrerupte a centralei PV și acreditarea finală în favoarea dezvoltatorului până la 31 decembrie 2013.”

Astfel, printre altele, la pct.3.1 s-a prevăzut că subcontractantul va realiza următoarele lucrări suplimentare:

„3.1.1 în timpul execuției lucrărilor de construcție, va colabora cu reprezentanții numiți de antreprenor pentru a asigura conformitatea documentației tehnice cu reglementările aplicabile;

3.1.2 va remedia la timp, dacă este cazul, orice inconsecvențe ale documentației tehnice (detalii de execuție) pregătite în vederea construirii centralei PV [...];

3.1.3 să efectueze corespunzător conform termenilor conveniți, orice formalități referitoare la (i) recepția la finalizarea lucrărilor de construcție, (ii) testele oficiale, (iii) darea în exploatare, (iv) conectarea instalației utilizatorului la rețea; [...]

3.1.7 furnizează informațiile necesare pentru pregătirea dosarului de aplicare pentru acreditarea finală pentru aplicarea sistemului de promovare cu certificatele verzi; [...]”.

În baza actelor adiționale mai sus menționate, în luna aprilie 2014, SC .X. SRL a emis către .X. un număr de șase facturi în valoare totală de .X. lei, TVA aferentă fiind în sumă de .X. lei, iar .X. a emis către SC .X. SRL următoarele facturi, având aceeași valoare cu facturile emise de subcontractant către .X., astfel:

- factura nr. .X./02.04.2014 în valoare de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei și factura .X./02.04.2014 în valoare de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei. Aceste facturi au avut ca obiect „lucrări suplimentare prestate conform pct.2.1 din actul adițional nr.1 la contractul EPC din data de 30.08.2013 pentru proiectul Ucea EST – Parc I”;

- factura nr. .X./02.04.2014 în valoare de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei și factura .X./02.04.2014 în valoare de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei. Aceste facturi au avut ca obiect „lucrări suplimentare prestate conform pct.2.3 din actul adițional nr.1 la contractul EPC din data de 30.08.2013 pentru proiectul Ucea EST – Parc I”, respectiv „lucrări suplimentare prestate conform pct.2.3 din actul adițional nr.1 la contractul EPC din data de 30.08.2013 pentru proiectul Ucea EST – Parc II”;

- factura nr. .X./02.04.2014 în valoare de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei și factura .X.3/02.04.2014 în valoare de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei. Aceste facturi au avut ca obiect „lucrări suplimentare prestate conform pct.3.1 din actul adițional nr.1 la contractul EPC din data de 30.08.2013 pentru proiectul Ucea EST – Parc I”, respectiv „lucrări suplimentare prestate conform pct.3.1 din actul adițional nr.1 la contractul EPC din data de 30.08.2013 pentru proiectul Ucea EST – Parc II”.

SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor care au făcut obiectul facturilor emise către aceasta de .X..

Urmare verificărilor efectuate, în baza procesului verbal de control încrucișat încheiat la subcontractorul SC .X. SRL, în ceea ce privește facturile emise de acesta către .X. în luna aprilie 2014, în valoare totală de .X. lei și care au avut la bază actele adiționale încheiate între aceste societăți, anterior menționate, organele de inspecție fiscală au constatat, referitor la lucrările prevăzute la pct. 2.1 și pct.2.3, faptul că nu au fost identificate în perioada verificată documente din care să rezulte prestarea în fapt de către SC .X. SRL sau de parteneri contractuali ai acesteia a activităților de natura celor prezentate ca fiind lucrări suplimentare, iar în ceea ce privește lucrările prevăzute la pct.3.1 s-a constatat că acestea nu au fost efectuate, iar cea mai mare parte a acestor lucrări se referă la o perioadă ulterioară finalizării centralelor.

În consecință, întrucât s-a constatat că cele șase facturi emise de SC .X. SRL către .X. în luna aprilie 2014 nu sunt însoțite de niciun fel de document care să ateste prestarea efectivă a serviciilor cuprinse în actele adiționale în cauză, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, lucrările suplimentare în valoare totală de .X. lei nevând suport real.

În drept, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

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

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Se reține că art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

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

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

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

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

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

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

Se reține că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de .X. reprezentând lucrări suplimentare care au făcut obiectul actelor adiționale nr. .X. încheiate în data de 30.08.2013 la contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013 încheiate cu .X. și facturate acesteia de către subcontractorul SC .X. SRL, astfel cum au fost detaliate la situația de fapt, însă urmare constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și în procesul verbal nr. .X./09.03.2015 întocmit la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat întrucât facturile emise de

subcontractor către .X. în luna aprilie 2014 nu sunt însoțite de documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor cuprinse în actele adiționale în cauză.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL susține că toate lucrările suplimentare au fost efectiv realizate și necesare societății, anexând în susținerea contestației „documente suport aferente lucrărilor din faza de proiectare a parcurilor fotovoltaice” (anexa 12), documente cu privire la „lucrări suplimentare legate de livrarea modulelor și cutiilor fotovoltaice” (anexa 13) și la „lucrări referitoare la punerea în funcțiune și racordarea la rețea a parcurilor” (anexa 14).

Din analiza documentelor prezentate de societate în susținerea contestației, se rețin următoarele:

În ceea ce privește documentele prezentate conform anexei 12 la contestație, acestea constau în: „înștiințări de finalizare a lucrărilor suplimentare” încheiate între .X., în calitate de antreprenor, SC .X. SRL, în calitate de dezvoltator și SC .X. SRL, în calitate de subantreprenor, și se referă la modalitatea de plată convenită de cele trei părți cu privire la „lucrări suplimentare efectuate în conformitate cu art.3.1 din actul adițional în legătură cu sprijinirea dezvoltatorului pentru a obține licența de producător și acreditarea finală pentru aplicarea sistemului de certificate verzi până în decembrie 2013”, fiind enumerate o serie de lucrări suplimentare (exemplu: cooperarea cu reprezentanții dezvoltatorului pentru a se asigura conformitatea documentației tehnice cu reglementările în vigoare, în timpul executării lucrărilor de construcții; îndeplinirea, în cel mai scurt termen permis, a formalităților legate de (i) recepții la terminarea lucrărilor de construcții, (ii) teste oficiale, (iii) punerea în funcțiune, (iv) conectarea instalației utilizatorului la rețea, inclusiv elaborarea raportului tehnic în vederea procedurilor de PIF etc).

Deși prin aceste înștiințări părțile au fost de acord că „lucrările suplimentare descrise mai sus au fost executate integral și în mod corespunzător, în conformitate cu termenii și condițiile convenite prin contract”, societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate, respectiv studii, analize, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că aceste înștiințări prezintă la modul general „lucrările suplimentare efectuate în conformitate cu art.3.1 din actul

adițional”, fără să prezinte informații concrete cu privire la persoanele care au efectuat aceste lucrări, când au fost acestea realizate, numărul de ore lucrate, prețul pe oră etc.

Referitor la e-mailurile atașate contestației conform anexei 12 și anexei 14, se reține că simpla prezentare a corespondenței între anumite persoane fizice, fără ca la acestea să fie anexate și documente din care să rezulte că acestea se referă la lucrările suplimentare care au făcut obiectul actelor adiționale în cauză și care să facă dovada faptului că acestea au fost efectiv realizate, așa cum s-a precizat mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea contestației.

De asemenea, referitor la “documentația tehnică pentru obținerea autorizației de construire”, se reține că din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate stabili angajatorul persoanei menționate în această documentație („Ing. .X.”), pregătirea de specialitate a acesteia, tipul activității prestate și numărul de ore/zile în care au fost acestea efectuate. Aceeași situație se regăsește și în cazul documentului denumit “organizarea execuției lucrărilor”.

În actele adiționale încheiate, deși se precizează că “lucrările suplimentare au fost executate corespunzător de către subcontractant”, se reține că acestea nu conțin mențiuni referitoare la persoanele care au prestat efectiv aceste lucrări și nici dacă acestea au calitatea de angajați ai subcontractorului sau sunt parteneri contractuali ai acestuia. Astfel de informații nu au fost prezentate în niciunul din documentele depuse de societate la dosarul cauzei.

Mai mult, potrivit pct. 2.5 din contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013, se precizează că SC .X. SRL, în calitate de proiectant, va obține autorizația explicită pentru contractant, respectiv .X. acolo unde este cerută de către autorități. Simpla prezentare a unor informații generale și date tehnice cu privire la „proiectul parcului fotovoltaic”, nu dovedește faptul că serviciile în cauză au fost efectuate de subcontractor, întrucât nu sunt însoțite și de alte documente care să dovedească prin ce modalități au fost efectuate și perioada în care au fost executate, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, această documentație nefiind semnată și ștampilată.

Mai mult, se reține că urmare efectuării unui control încrucișat la SC .X. SRL finalizat prin procesul verbal nr. .X./09.03.2015, deși referitor la lucrările suplimentare cuprinse în actele adiționale nr. .X. la contractele încheiate cu .X., pentru cele două parcuri fotovoltaice, organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SRL să precizeze în mod expres pentru fiecare lucrare suplimentară în parte cine a executat aceste lucrări și când

sunt localizate în timp acestea (în ce perioadă au fost executate), și dacă au fost executate de persoane fizice (salariați ai societății) sau persoane juridice și care au fost acestea, societatea nu a precizat, pentru fiecare lucrare suplimentară în parte, persoana care a executat aceste lucrări și nici perioada în care acestea au fost executate.

Totodată, în ceea ce privește lucrările suplimentare menționate la pct.2.1 și pct.2.3 din actele adiționale, s-a constatat că nu au fost identificate în perioada verificată documente din care să rezulte prestarea în fapt de către SC .X. SRL sau de partenerii contractuali ai acestuia a activităților de natura celor prezentate ca fiind lucrări suplimentare.

Referitor la lucrările suplimentare care au avut ca scop „finalizarea cu succes a centralelor”, organele de inspecție fiscală au constatat că cea mai mare parte a acestor lucrări se referă la o perioadă ulterioară finalizării centralelor, respectiv ulterior lunii octombrie 2013.

În ceea ce privește documentele prezentate conform anexei 13 la contestație, acestea constau în două „rapoarte lucrări suplimentare” referitoare la „sortare module și descărcare posturi trafo”, în care sunt enumerate o serie de lucrări suplimentare (exemplu: „construirea unei zone de depozitare”, „etichetare interioară. Neconcordanțe între etichetarea exterioară și cea interioară” etc), fără să furnizeze informații concrete cu privire la persoanele care au efectuat aceste lucrări, tipul de activitate desfășurată de către fiecare persoană în parte, numărul de ore lucrate, prețul pe oră.

Spre exemplificare, deși prin aceste rapoarte se menționează: „construirea unei zone de depozitare: constând în evacuarea startului de suprafață și umplerea cu pietriș, ulterior udat și compactat”, societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte prin ce modalități au fost efectuate acestea, respectiv studii, analize, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, simpla prezentare a acestor rapoarte nu dovedește faptul că serviciile în cauză au fost efectuate, întrucât nu sunt însoțite și de alte documente care să dovedească prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste ca aceste servicii au fost prestate.

Mai mult, prin Decizia nr..X./2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare*

prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate” , precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr..X./12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În ceea ce privește argumentele societății cu privire la faptul că pentru serviciile suplimentare prevăzute prin actele adiționale în cauză, SC .X. SRL deține facturi emise conform legii și îndeplinește toate condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, legiuitorul făcând trimitere, conform art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 la servicii care au fost prestate ori urmează să fie prestate.

Prin urmare, pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de inspecție tehnică, societatea trebuia să facă dovada prestării efective a acestora și că serviciile în cauză au fost destinate utilizării exclusiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor suplimentare stabilite prin acte adiționale, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./30.03.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat aferentă serviciilor, primelor salariale și cheltuielilor cu salariile acordate personalul în anumite perioade, precum și cheltuielilor cu asigurările sociale și protecția socială aferente acestora, facturate de subcontractorul SC .X. SRL către .X. în baza contractului de subcontractare proiectare, achiziție și construcție din data de 11.04.2013 și de aceasta către SC .X. SRL, în baza contractelor de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013, în condițiile în care

în ceea ce privește serviciile în cauză nu justifică cu documente faptul că acestea au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile, iar

în ceea ce privește cheltuielile cu primele salariale, salariile și cheltuielile cu asigurările sociale și protecția socială aferente acestora, nu justifică faptul că au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, așa cum s-a reținut la pct.1 din prezenta decizie, în vederea realizării a două parcuri fotovoltaice cu o capacitate instalată de 33,48312 Mwp (parcul I), respectiv 21,53592 Mwp (parcul II), SC .X. SRL, în calitate de proiectant, a încheiat cu .X. din China, în calitate de contractant, contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de

11.04.2013 pentru planificarea executivă și construcția la cheie a celor două centrale fotovoltaice, denumite prin contracte „proiectul”, iar pentru realizarea obiectului acestor contracte, .X. din China, în calitate de antreprenor EPC, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de subcontractant, contractul de subcontractare proiectare, achiziție și construcție din data de 11.04.2013.

Astfel, SC .X. SRL a facturat către .X. diverse servicii, în baza facturilor emise de următoarele societăți:

- .X. – sediu permanent desemnat, a emis către SC .X. SRL, factura nr. .X./13.12.2013, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând „servicii proiect .X.”, în baza Convenției de colaborare nr. .X./15.04.2013 și anexei la aceasta, care au avut ca obiect, printre altele: „corespondența cu clientul”, „furnizarea de servicii de consultanță și suport la client constând în asistență pentru obținerea permiselor necesare demarării lucrărilor de construcție a proiectului, propunerii de relevee tehnice, procese specializate de achiziții materiale, furnizare expertiză în domeniul fotovoltaic și acces la rețeaua profesională”, „coordonarea și verificarea proiectării și designului” etc;

- SC .X. SRL .X. a emis către SC .X. SRL facturi în valoare totală de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, în baza Contractului de consultanță tehnică, asistență de specialitate și proiectare parcuri fotovoltaice nr. .X./01.02.2013 și actului adițional la acesta, care au avut ca obiect, printre altele: „consultanță și asistență tehnică de specialitate”, „coordonarea tehnică a activităților din cadrul proiectelor fotovoltaice indicate de beneficiar, supervizând direct responsabilii/managerii de șantier, consultanții și alți colaboratori implicați”, formularea de soluții tehnice de reducere a costurilor aferente execuției fiecărui obiectiv”, „prestatorul va asigura beneficiarului și activități în teren (deplasări în șantier, la furnizori, la operatorul de rețea și la Dispeceratul Național etc.)”, „întocmirea de rapoarte și specificații tehnice care vor compune Cartea Tehnică a Construcției”;

- SC .X. SRL .X. a emis către SC .X. SRL facturi în valoare totală de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând „prestație servicii asistență și consultanță”, „servicii proiectare conform contract”, în baza Contractului de proiectare nr. .X./01.08.2012, care a avut ca obiect, printre altele: „coordonarea și alinierea proiectării de specialitate electrică, la standardele impuse de legea română și de normativele agreate de operatorul de rețea (inclusiv dispecerul național), pentru lucrarea pe care beneficiarul o va realiza la .X., județul Brașov – două parcuri fotovoltaice cu o capacitate însumată de 55 Mwp”, „planșele și memoriile aferente proiectului (pentru fiecare dintre cele două parcuri separat) în vederea

emiterii autorizației de construire (faza DTAC) dar și proiectul tehnic cu detalii de execuție”, „urmărirea execuției lucrărilor în șantier, asistență tehnică și consultanță privind soluționarea diverselor probleme tehnice apărute pe durata execuției”;

- .X. SLU Spania a emis către SC .X. SRL facturi având mențiunea „factura corespondența serviciilor de inginerie și lucrări de proiect management a următoarelor sisteme fotovoltaice .X.”, în sumă totală de .X. lei, pentru care SC .X. SRL a aplicat taxarea inversă, înregistrând în deconturile de TVA și în evidența contabilă TVA deductibilă și TVA colectată aferentă.

Aceste facturi au fost emise în baza Convenției de colaborare nr. .X./15.04.2013 și anexei la aceasta din data de 29.04.2013, care a avut ca obiect, printre altele: „activități de inginerie generală pentru predezvoltarea proiectului”, „activități de inginerie pe durata implementării proiectului, prin prezența unui delegat (managerul de proiect) la locul lucrării și activități de servicii suport combinate ale echipei din Spania (pentru partea de proiectare, modificare soluții tehnice, evaluare costuri, soluții alternative etc.)”, „coordonarea și verificarea proiectului și designului”;

- .X. SRL a emis către SC .X. SRL facturi având mențiunea „montaj și instalare centrale fotovoltaice la .X. (România)”, „montaj panouri cu instalații fotovoltaice pentru captare și transformare a energiei solare în energie electrică”, „avans montaj panouri cu instalații fotovoltaice la .X.”, „servicii de predezvoltare și suport tehnic prestate pe șantierul .X. 55Mwp”, în sumă totală de .X. lei, pentru care SC .X. SRL a aplicat taxarea inversă, înregistrând în deconturile de TVA și în evidența contabilă TVA deductibilă și TVA colectată în sumă de .X. lei.

Aceste facturi au fost emise în baza Convenției de colaborare nr. .X./15.04.2013 și anexei la aceasta, care au avut ca obiect, printre altele: „oricare parte poate asigura celeilalte folosința gratuită/contracost a oricărui activ aflat în proprietatea sau în folosința sa, incluzând fără a se limita la autovehicule rutiere ușoare și grele [...]”, activități de inginerie civilă și geniu civil (accese, împrumui, drumuri interioare, subtraversări conducte, pozare cabluri deasupra canalelor de colectare a apelor meteorice și de pe versanți etc.), „coordonarea și verificarea proiectării pe partea de lucrări civile”.

De asemenea, SC .X. SRL a inclus în costul serviciilor facturate către .X.:

- aferent perioadei aprilie 2013 – aprilie 2014, contravaloarea primelor de merit acordate personalului care a participat la executarea

acestor servicii (.X. lei), precum și contravaloarea cheltuielilor privind asigurările și protecția socială aferente acestor prime (.X. lei);

- aferent perioadei august – decembrie 2012, cheltuielile cu salariile personalului (.X. lei), înregistrate în evidența contabilă în luna septembrie 2013, precum și contravaloarea cheltuielilor privind asigurările și protecția socială aferente (.X. lei).

Având în vedere serviciile și cheltuielile facturate de SC .X. SRL, astfel cum au fost mai sus detaliate, .X. a emis către SC .X. SRL facturi reprezentând contravaloarea acestora, contestatoarea exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat, având în vedere și procesul verbal nr. .X./09.03.2015 încheiat la SC .X. SRL urmare efectuării unui control încrucișat, faptul că SC .X. SRL nu are drept de deducere a TVA în cuantum de .X. lei calculată la o bază impozabilă în sumă de .X. lei compusă din:

- serviciile anterior menționate, pentru care nu s-a demonstrat prestarea efectivă a acestora, materializarea sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri, etc., potrivit naturii serviciilor, termenilor și condițiilor stipulate în contractele încheiate cu prestatorii și de asemenea, nu a fost dovedită cu documente probante valabile, destinația de utilizare a acestora;

- cheltuielile cu primele salariale și cheltuielile cu asigurările și protecția socială aferente, acestea nu au legătură directă cu obiectivul de investiții .X. și nu pot fi incluse în costul final al serviciilor;

- cheltuielile cu salariile acordate personalului SC .X. SRL în perioada august – decembrie 2012, precum și cheltuielile cu asigurările și protecția socială aferente, care au fost incluse în costul serviciilor destinate obiectivului .X., deși contractul de subcontractare proiectare, achiziție și construcție a fost încheiat cu .X. în data de 11.04.2013, constatându-se faptul că păstrarea în unitate a salariaților și acordarea unei remunerații atractive pentru a nu părăsi unitatea întrucât lucrările trebuiau să înceapă în septembrie 2012, așa cum a precizat reprezentantul legal al SC .X. SRL, nu se justifică.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (1) și alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct.2 din prezenta decizie, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, menționate de asemenea la pct. 2 din prezenta decizie, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă, informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Se reține că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de .X. în baza contractelor de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013, facturi care au avut ca obiect contravaloarea unor servicii și cheltuieli astfel cum au fost acestea detaliate la situația de fapt, facturate .X. de către subcontractorul SC .X. SRL.

Urmare constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și în procesul verbal nr. .X./09.03.2015 întocmit la SC .X. SRL, în ceea ce privește serviciile în cauză organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a demonstrat cu documente justificative prestarea efectivă a acestora.

Prin contestația formulată, societatea susține că deține documente justificative care demonstrează prestarea serviciilor contractate cu .X., conform anexelor nr. .X., nr. .X. și nr. .X. la contestație.

Din analiza documentelor prezentate de societate în susținerea contestației, se rețin următoarele:

În ceea ce privește documentele prezentate în anexa nr.8, acestea reprezintă facturile nr. .X./27.06.2013 și nr. .X./27.06.2013 emise de .X. prin reprezentant fiscal .X. SRL .X. către SC .X. SRL în baza contractelor de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013, încheiate între cele două societăți în vederea realizării celor două parcuri fotovoltaice, la care au fost anexate Notificările de finalizare a primei etape, respectiv a etapei a doua a proiectului, emise către SC .X. SRL în data de 21.06.2013, Protocolul privind finalizarea primei etape, respectiv a etapei a doua a proiectului, emise de SC .X. SRL către .X. în data de 25.06.2013.

Aceste notificări și protocoale privesc atât Parcul I cât și Parcul II, iar așa cum au fost acestea analizate la pct.1 din prezenta decizie, se referă la anumite etape realizate conform contractelor.

La dosarul cauzei societatea nu a anexat documente care să cuprindă mențiuni cu privire la individualizarea serviciilor facturate SC .X.

SRL de către .X. și către aceasta de subcontractorul SC .X. SRL în baza facturilor emise de .X. – sediu permanent, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., .X. SLU Spania și .X. SRL, care au avut ca obiect serviciile prezentate la situația de fapt.

Se reține că societatea nu a prezentat documente care să cuprindă informații concrete cu privire la serviciile în cauză, respectiv tipul de activitate desfășurată.

Spre exemplificare, deși unul dintre serviciile facturate de SC .X. SRL și .X. SRL reprezintă „consultanță și asistență tehnică de specialitate”, respectiv „montaj panouri cu instalații fotovoltaice pentru captare și transformare a energiei solare în energie electrică”, societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate, respectiv studii, analize, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte persoanele care au prestat aceste servicii, numărul de ore/zile în care au fost acestea efectuate, prețul pe oră.

În ceea ce privește documentele prezentate în anexa nr.9, acestea reprezintă „Nota de clarificare privind contractele de proiectare, achiziție și construcție pentru parcuri fotovoltaice” încheiată între SC .X. SRL și .X. care conține clarificări privind anumite clauze din contractele de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013, referitoare la modalitatea de efectuare a plăților, precum și nota explicativă nr. .X./18.03.2015 prin care societatea prezintă modul de determinare a cuantumului și exigibilității plăților efectuate de proiectant în baza contractelor mai sus menționate, fără ca aceste documente să facă referire la serviciile facturate, respectiv la tipul de activitate desfășurată.

În ceea ce privește documentele prezentate în anexa nr.10, acestea reprezintă:

- notificări prin care .X. confirmă SC .X. SRL faptul că „lucrările au fost realizate de SC .X. SRL conform înregistrărilor și informațiilor prezentate în raportul săptămânal privind construcția”,

- rapoarte săptămânale întocmite în datele de 27.04.2013, 13.05.2013, 18.05.2013, 25.05.2013 cuprind numele unor persoane fizice și funcția deținută de acestea (spre exemplificare, în raportul din data de 27.04.2013 este menționat „manager de proiect .X.”) și prezintă la modul general „activități începute în această săptămână”, „activități în lucru”,

„activități în pregătire pentru săptămâna viitoare”, „activități ce vor fi finalizate săptămâna viitoare”, „activități la care se înregistrează întârzieri” și „operațiuni la care se așteaptă o decizie”, fără ca acestea să cuprindă mențiuni cu privire la lucrările care au fost efectuate,

- „status al lucrărilor pe șantier”, care reprezintă tabele în care sunt menționate anumite lucrări pe zone „est” sau „vest”, la rubrica „total” diferite sume, iar la rubrica „finalizat”, în majoritatea cazurilor este înscris „0”,
- fotografii cu mențiunile „site organization”, „opening ceremony”, „ramming works preparation” etc.,
- tabele denumite „material pe șantier”,
- tabele cu antetul „EnergoBit” în care sunt prezentate diverse lucrări (curățarea zonei excavate și fixarea fundației, nivelare etc.).

Din analiza documentelor mai sus menționate, se reține că acestea prezintă la modul general anumite servicii fără să conțină informații concrete cu privire la tipul de activitate desfășurată de către fiecare persoană fizică menționată în rapoartele săptămânale, numărul de ore lucrate, prețul pe oră și nici documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate, astfel cum au fost acestea precizate mai sus, prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Simpla prezentare a documentelor mai sus menționate, nu dovedește faptul că serviciile în cauză au fost efectuate, întrucât nu sunt însoțite și de alte documente care să dovedească prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr..X./12.03.2014, menționată la pct.2 din prezenta decizie.

Mai mult, se reține că urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL prin întocmirea procesului verbal nr. .X./09.03.2015, s-au constatat următoarele:

În ceea ce privește .X. – sediu permanent, organele de inspecție fiscală, având în vedere și verificarea încrucișată efectuată la aceasta, concretizată prin întocmirea procesului verbal nr. .X./05.02.2015, au constatat:

- documentele prezentate de aceasta nu justifică prestarea efectivă a serviciilor facturate către SC .X. SRL, care au făcut obiectul facturii nr. .X./13.12.2013,

- această factură a fost emisă în baza convenției de colaborare nr. .X./15.04.2013 încheiată între .X. Germania (societatea mamă) și SC .X. SRL,

- sediul permanent nu deține angajați proprii, acesta justificând serviciile înscrise în această factură ca fiind aferente „Proiectului .X.” prin prezentarea unor cheltuieli care sunt în totalitate preluate de la societatea mamă .X. Germania în baza unui document de decontare din data de 14.01.2013 (cheltuieli cu materiale consumabile, obiecte de inventar, energie și apă, întreținere și reparații, prime de asigurare, deplasări și detașări, cheltuieli poștale, cheltuieli cu remunerațiile personalului),

- modul de alocare a timpului de lucru aferent serviciilor facturate către SC .X. SRL nu a putut fi verificat întrucât nu au fost furnizate informații cu privire la modul de alocare al acestuia ,

- referitor la suportul/punerea la dispoziție a diferitelor utilaje ale societății mamă, acest serviciu este justificat printr-o simplă listă cuprinzând o înșiruire de utilaje și mașini, fără să se facă dovada utilizării acestora la proiectul fotovoltaic .X.,

- nu au fost prezentate documente care să ateste deplasarea ocazională/permanentă în România a angajaților prestatorului,

- persoanele la care societatea face referire în sensul că ar fi contribuit la proiectul .X. și au desfășurat activitate în România, nu au depus formularul 224 - „Declarație privind veniturile sub forma de salarii din străinătate obținute de către persoanele fizice care desfășoară activitate în România”,

- sediul permanent a fost constituit în România în luna noiembrie 2013, factura mai sus menționată a fost emisă în luna decembrie 2013, dată la care proiectul .X. era deja finalizat,

- potrivit evidenței contabile a sediului permanent, acesta nu dispune de echipamente tehnologice proprii,

- sediul permanent nu a făcut dovada că a utilizat personal calificat pentru efectuarea serviciilor înscrise în factura nr. .X./13.12.2013.

În ceea ce privește SC .X. SRL .X., organele de inspecție fiscală au constatat:

- obiectul contractului pentru consultanță tehnică, asistență de specialitate și proiectare parcuri fotovoltaice nr. .X./01.02.2013 nu face referire la parcurile fotovoltaice de la .X., cu caracteristicile specifice fiecăruia, acest contract se referă în general la asigurarea de consultanță și asistență tehnică referitoare la obiectivele de investiții în care SC .X. SRL sau partenerii săi de afaceri sunt implicați, nefiind prevăzute în acesta termene de execuție, tarife percepute, defalcarea cheltuielilor pe durata realizării contractului,

- SC .X. SRL nu probează prestarea în fapt a serviciilor facturate de SC .X. SRL, constatându-se, printre altele, faptul că documentele prezentate în vederea justificării prestării acestor servicii conțin date cu caracter general, nu menționează perioadele de timp în care au fost realizate serviciile, persoanele sau salariații participanți la realizarea acestora, mijloacele tehnice, materiale, etc., rapoartele săptămânale de lucru prezentate de SC .X. SRL ca fiind aferente obiectivului .X. și care însoțesc facturile emise de SC .X. SRL au fost semnate de persoane care nu figurează ca participante la acest proiect, această societatea nu și-a adus nicio contribuție în ceea ce privește emiterea de norme tehnice și specificații manuale de utilizare, aceste documente fiind elaborate de alte entități economice, iar documentele denumite rapoarte de activitate nu au acceptul beneficiarului SC .X. SRL,

- SC .X. SRL nu figurează în cuprinsul anexei 20 „Lista subcontractanților și furnizorilor aprobați”, parte integrantă la fiecare dintre cele două contracte de subcontractare din 11.04.2013 încheiate între .X. și SC .X. SRL.

În ceea ce privește SC .X. SRL .X., organele de inspecție fiscală au constatat că deși au fost solicitate SC .X. SRL documente prin care să se identifice elemente probante ale prestării efective a serviciilor care au făcut obiectul contractului de proiectare nr. .X./01.08.2012, nu a fost prezentat niciun document probant.

În ceea ce privește .X. SLU Spania, organele de inspecție fiscală au constatat că deși au solicitat SC .X. SRL să prezinte situații de lucrări, devize sau orice alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de către .X. SLU Spania, societatea a prezentat documente care nu demonstrează că serviciile menționate în Convenția de colaborare nr. .X./15.04.2015 au fost efectuate pentru șantierul .X., cheltuielile menționate în listele care însoțesc facturile emise de .X. SLU

Spania nefiind efectuate în scopul desfășurării activității SC .X. SRL, ci pentru terțe persoane.

În ceea ce privește .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat, urmare analizării documentelor prezentate de SC .X. SRL, precum și a informațiilor primite în timpul controlului cu privire la relația cu acest furnizor, faptul că serviciile facturate de .X. SRL nu au fost prestate efectiv în folosul obiectivului parcuri fotovoltaice .X., constatându-se printre altele că aceste documente conțin date cu caracter general și nu informații cu referire detaliată la proiectul desfășurat, amplasament, descriere cuantificată a serviciilor, persoanele care au prestat serviciile și perioadele de timp în care au fost acestea desfășurate. De asemenea, acestea nu conțin datele la care au fost emise și nici confirmarea de primire de către beneficiarul SC .X. SRL.

Totodată, SC .X. SRL a inclus în costul serviciilor facturate către .X.:

- aferent perioadei aprilie 2013 – aprilie 2014, contravaloarea primelor de merit acordate personalului care a participat la executarea acestor servicii (.X. lei), precum și contravaloarea cheltuielilor privind asigurările și protecția socială aferente acestor prime (.X. lei);

- aferent perioadei august – decembrie 2012, cheltuielile cu salariile personalului (.X. lei), înregistrate în evidența contabilă în luna septembrie 2013, precum și contravaloarea cheltuielilor privind asigurările și protecția socială aferente (.X. lei).

În ceea ce privește primele de merit acordate personalului și cheltuielilor privind asigurările și protecția socială aferente acestora, incluse în costul serviciilor, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și a procesului verbal nr. .X./09.03.2015 întocmit la SC .X. SRL, se reține că nu au fost stabilite în mod clar criteriile în baza cărora a fost analizată activitatea personalului care a beneficiat de aceste prime, respectiv nu rezultă că activitatea/rezultatele deosebite pentru care au fost acordate acestea, privesc realizarea celor două parcuri fotovoltaice situate în localitatea .X..

Spre exemplificare, așa cum s-a constatat în procesul verbal nr. .X./09.03.2015, acordarea primelor în luna aprilie 2013 s-a realizat în baza Deciziei directorului nr. .X./08.05.2013, potrivit căreia:

„Art. 1. Se acordă o primă de merit, în luna aprilie 2013 pentru aportul și activitatea depusă în cadrul firmei în această perioadă, angajaților cuprinși în tabelul nominal – statul de plată anexat Deciziei, în cuantumurile menționate în tabel”.

Astfel de decizii au fost întocmite și pentru primele acordate în perioada mai – octombrie 2013, decembrie 2013 – aprilie 2014.

Referitor la luna septembrie 2013, întrucât în această lună au fost acordate prime salariaților aferent perioadei august – noiembrie 2012, prin nota explicativă din data de 15.01.2015, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al SC .X. SRL să precizeze „în ce măsură salariații cuprinși în statele de salarii aferente perioadei august – noiembrie 2012 au participat efectiv la obiectivul de investiții – Parcuri fotovoltaice .X. și de asemenea, care au fost criteriile după care s-au acordat prime salariaților cuprinse în acestea.”

Urmare acestei solicitări au fost precizate următoarele: „Întrucât lucrările la obiectivul respectiv trebuiau demarate încă din anul 2012, salariații la care faceți referire au fost păstrați în unitate, acordându-li-se o remunerație atractivă pentru a nu părăsi unitatea”.

Astfel, se reține că primele și salariile aferente lunii septembrie 2013 au fost acordate salariaților pentru perioada august – noiembrie 2012, în condițiile în care aceștia nu au desfășurat nicio activitate cu privire la realizarea celor două parcuri fotovoltaice.

Referitor la luna noiembrie 2013, s-a constatat că primele au fost acordate în baza Deciziei managerului și directorului, conform notei explicative solicitată de organele de inspecție fiscală reprezentantului legal al societății, prin care s-a precizat: „Criteriile de acordare sunt de ordin intern (confidențial). Întrucât semnarea procesului verbal de predare a șantierului s-a efectuat în octombrie 2013, în luna imediat următoare s-au acordat aceste prime de merit”.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod eronat societatea a inclus în costul serviciilor facturate către .X. aceste cheltuieli întrucât nu au vizat realizarea proiectului .X..

În consecință, având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea nu a justificat concret, cuantificabil acele activități deosebite desfășurate de angajații SC .X. SRL pentru care aceștia au fost îndreptățiți la prime salariale și dacă aceste activități se referă la realizarea parcurilor fotovoltaice.

Astfel, se reține că aceste cheltuieli cu primele salariale, precum și cele salariale efectuate în perioada august – noiembrie 2012, și, pe cale de consecință și cele efectuate cu asigurările și protecția socială aferente nu au legătură directă cu aceste proiecte.

Totodată, se reține că deși potrivit contractelor de inginerie, achiziție și construcție din data de 11.04.2013 pentru planificarea executivă și construcția la cheie a celor două centrale fotovoltaice, la art.3 pct.3.4

„este agreat în mod expres că toate plățile datorate de către contractant vor fi transferate de către proiectant într-un cont de garanție comun controlat de către proiectant și contractant. Ulterior, contractantul va folosi fondurile disponibile din cont pentru a-și realiza obligațiile de plată către furnizori și subcontractanți, care va fi subiectul aprobării prealabile a proiectantului, care nu va fi reținută în mod nerezonabil”, societatea nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că sumele achitate de SC .X. SRL pentru realizarea proiectelor în cauză se referă și la salarii achitate de către subcontractori salariaților proprii anterior începerii realizării acestor proiecte sau la prime salariale acordate de către aceștia fără a avea la bază criteriile de acordare.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de .X. care au avut ca obiect serviciile și cheltuielile anterior menționate, atâta timp cât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește argumentele societății, referitoare la faptul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat la nivelul SC .X. SRL pe motiv că subcontractorul (.X.) contractorului .X. nu se află în posesia documentelor justificative pentru a demonstra îndeplinirea condițiilor de deducere a TVA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Societatea care își exercită dreptul de deducere a TVA, în speță SC .X. SRL trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor legale citate anterior în prezenta decizie, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată fiind condiționată de prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, legiuitorul făcând trimitere, conform art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 la servicii care au fost prestate ori urmează să fie prestate.

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

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației jurisprudența Curții Europene de Justiție invocată de societate,

Întrucât în speță nu se ridică problema comportamentului fiscal necorespunzător al altor persoane impozabile din lanțul de aprovizionare, în măsura în care cumpărătorul a acționat cu bună credință și nu a știut sau nu a avut niciun mijloc de a se informa cu privire la tranzacțiile respective, așa cum precizează societatea, ci a faptului că SC .X. SRL nu a demonstrat utilizarea serviciilor achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, se reține că așa cum rezultă din contractele încheiate cu .X. în data de 11.04.2013 în vederea realizării celor două parcuri fotovoltaice Programul 21 cuprinde „Lista subcontractanților și furnizorilor aprobați”.

De asemenea, argumentele contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au prezentat „diverse argumente factice” referitoare la conduita SC .X. SRL, fără să menționeze temeiul de drept în baza căruia nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate de .X., nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza Deciziei de impunere nr. F-.X./30.03.2015, contestată, se reține faptul că la pct. 2.2.3 „Temeiul de drept”, organele de inspecție fiscală au consemnat temeiurile de drept care au condus la stabilirea în sarcina SC .X. SRL a TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./30.03.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată

aferență serviciilor facturate de furnizori intracomunitari și din afara comunității europene, în condițiile în care nu justifică cu documente că aceste servicii au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, în baza facturii nr. .X./13.01.2014 și a credit note (factura storno) nr..X./03.06.2014 emise de .X. Germania și a facturii nr..X./20.12.2013 emisă de ..X. Germania, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de servicii constând în „remunerația brokerului conform contractului privind definire și transferul remunerației brokerului semnat la data de 17.12.2013”, pentru care a evidențiat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă.

De asemenea, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de servicii de la furnizori din afara comunității eruropene, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, astfel:

- în baza facturii nr. .X./31.12.2013 emisă de .X. din Elveția care a avut ca obiect „remunerație pentru servicii juridice, de consultanță, de contabilitate etc., plata back to back (refacturare)”, TVA aferentă fiind în sumă de .X. lei, evidențiată de societate și ca taxă colectată;

- în baza facturilor .X./18.12.2013, nr..X./28.02.2014 și nr. .X./05.03.2014 emise de .X. din China care au avut ca obiect „servicii suplimentare”, TVA aferentă aferentă fiind în sumă .X. lei, evidențiată de societate și ca taxă colectată;

- în baza facturii nr. .X./30.10.2012 emisă de .X. din China care a avut ca obiect: „referitor la clauza 5.1 din Contractul pentru servicii de management și consultanță semnat și intrat în vigoare la data de 30 octombrie 2012”, TVA aferentă fiind în sumă de .X. lei;

- în baza facturii nr..X./30.09.2013 emisă de .X. AG din Elveția, care a avut ca obiect „prima plată (50%) etapa I conform contractului de prestări servicii și actului adițional nr. 1 încheiate între .X. SRL și .X. AG din data de 28.02.2013”, TVA aferentă fiind în sumă de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei întrucât din analiza documentelor prezentate de societate în vederea justificării acestor achiziții s-a constatat că serviciile care au făcut obiectul facturilor mai sus menționate nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În drept, în ceea ce privește achizițiile intracomunitare, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;”.

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

„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. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”.

Totodată, se reține că potrivit art.157 alin.(2) din același act normativ:

“Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, conform prevederilor art.150 din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.

De asemenea, se reține că persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA conform art.153 din Codul fiscal, va evidenția în decontul de taxa pe valoarea adăugată taxa aferentă serviciilor achiziționate pentru

care este obligată la plata taxei atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În ceea ce privește achizițiile de servicii de la furnizori din afara comunității europene, se rețin și prevederile pct.13 alin.(8) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“(8) Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Comunității sau, după caz, prestate de prestatori stabiliți în afara Comunității către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 156⁴ din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 153 și 153¹ din Codul fiscal.”

Astfel, se reține că serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, potrivit căruia *“Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice”*, prestate de prestatori stabiliți în afara Comunității către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, astfel cum au fost acestea precizate mai sus.

Se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere că SC .X. SRL nu a prezentat documente care să justifice faptul că serviciile achiziționate de la furnizorii intracomunitari și din afara comunității

europene, menționați la situația de fapt, au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor operațiuni.

Se reține că la neacordarea dreptului de deducere a taxei mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere, urmare analizării documentelor prezentate de societate, faptul că:

1. În ceea ce privește furnizorul **.X. din Elveția** societatea a prezentat:

- Contractul de rambursare a cheltuielilor încheiat la data de 25.12.2013 și o erată la acest contract, fără număr și fără dată, prin care s-a stabilit că .X. a prestat către SC .X. SRL diferite servicii pentru realizarea proiectului (servicii de consultanță în vânzări, servicii juridice și servicii de consultanță financiară și fiscală), și a plătit terței părți, în numele SC .X. SRL, cheltuielile rambursabile și costurile stabilite, astfel:

.X., contravaloarea serviciilor de consultanță în vederea încheierii de contracte de vânzare – cumpărare de certificate verzi și consultanță în vânzări în cadrul proiectului; .X. și .X., contravaloarea serviciilor de consultanță; .X., .X. și .X., contravaloarea serviciilor juridice; .X. SRL, contravaloarea serviciilor de consultanță financiară și fiscală.

Potrivit pct. 3 „Rambursare” din contract, „Drept plată pentru serviciile prestate de H1 Așa cum sunt definite la Secțiunea 1, părțile au ajuns la un acord ca o sumă forfetară de .X. euro va trebui plătită către H1, dacă H1 și-a îndeplinit obligațiile de față într-o măsură satisfăcătoare către .X.”.

- documentul „Defalcarea cheltuielilor de tip back to back conform facturii .X./31.12.2013” care cuprinde un tabel în care sunt evidențiați furnizorii .X., .X., .X., .X., .X., .X. și TPA .X. SRL, tipul serviciului, suma (EUR), documentele emise de aceștia (facturi), precum și serviciile cuprinse în aceste facturi.

În ceea ce privește furnizorul .X. s-a constatat că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat factura nr. .X./16.05.2013 la care se face referire în acest tabel și nici contractul de consultanță din data de 25.01.2013 în baza căreia a fost aceasta emisă, iar în ceea ce privește .X. nu a fost prezentată factura nr. .X./29.01.2013 de asemenea menționată în tabel.

Referitor la relația .X. cu .X., s-a constatat că societatea contestatoare nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun fel de înscrisuri. Urmare analizării serviciilor facturate de acesta, respectiv „studiul iradierii și și al randamentului energetic pentru proiectul .X. – raport

nr..X., data livrării 08.012.2012” s-a constatat că servicii similare au fost facturate și de .X. către .X..

Cu privire la furnizorul .X. s-a constatat că acesta a emis către .X. un număr de 20 facturi care au avut ca obiect, printre altele „servicii de verificare prealabilă”, „servicii juridice legate de contractul de suprafață”, „întâlniri cu clientul” etc. Din cele 20 facturi, un număr de 7 facturi nu a fost prezentat de societate organelor de inspecție fiscală, din cele 13 facturi prezentate, un număr de 11 facturi poartă mențiunea „onorarii” și nu sunt însoțite de alte documente, iar un număr de 2 facturi (nr..X./30.09.2012 și nr..X./30.06.2013 sunt însoțite de tabele de servicii, cuprinzând descrierea serviciilor, printre care: „revizuire rezumat executiv”, „modificare plan de acțiune”, „sesiuni de lucru”, „redactare avize către proprietari”, etc.

Referitor la .X., s-a constatat că facturile emise de aceasta către .X. sunt de tip proforma și sunt însoțite de appendixuri, cu excepția unei facturi, care descriu serviciile, data, timpul alocat, valoarea în euro/oră, precum și prețul, aceste documente neputând semnătura niciuneia dintre părți.

În ceea ce privește relația .X. cu .X. s-a constatat că societatea contestatoare a prezentat organelor de inspecție fiscală doar un document în limba engleză denumit „fee note no..X.” a cărui valoare este de .X. euro, iar în ceea ce privește relația cu TPA .X. SRL, contestatoarea a prezentat doar factura nr..X./31.07.2012 având înscrisă la denumirea serviciilor „servicii ext asistență administrativă”, fără a prezenta alte documente sau înscrisuri.

Astfel, urmare documentelor prezentate de societate cu privire la societățile .X., .X., .X., .X., .X., .X. și TPA .X. SRL s-a constatat că serviciile la care se face referire sunt de natură să ofere informații necesare .X., asociatului majoritar al SC .X. SRL, în ceea ce privește: - obiectivul de investiții (scenariile tehnico – economice prin care obiectivele proiectului de investiții pot fi atinse, date privind amplasamentul și terenul pe care urmează să se amplaseze obiectivul de investiție, costul estimativ al investiției, avize și acorduri de principiu, deficiențele majore ale situației actuale privind necesarul de dezvoltare a zonei, analiza cererii, actele legislative care reglementează domeniul investiției, situația juridică privind proprietatea asupra terenului care urmează a fi ocupat – definitiv și/sau temporar – de obiectivul de investiții, suprafața estimată a terenului, caracteristicile geofizice ale terenului din amplasament, studiile topografice preliminare, datele climatice ale zonei în care este situat amplasamentul, pregătirea documentelor privind aplicarea procedurii pentru atribuirea

contractului de lucrări și a contractului de servicii de proiectare, urbanism, inginerie, alte servicii tehnice, conform prevederilor legale), precum și eventualilor terți finanțatori ai acestuia, în vederea luării unei decizii privind finanțarea proiectului (decizie pozitivă sau negativă, dimensionarea și eșalonarea finanțării), acestea fiind menite să ajute la evaluarea utilității angajării de costuri.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că serviciile facturate de terțe persoane, precum .X., .X., .X., .X., .X., .X. și TPA .X. SRL sunt efectuate în favoarea asociatului majoritar al contestatoarei, .X., acestea fiind necesare adoptării unei soluții care să corespundă nevoilor și posibilităților financiare ale acestuia. Astfel, din analiza documentelor prezentate de societate s-a constatat că serviciile în cauză nu au fost destinate realizării operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Se reține că în ceea ce privește furnizorul .X. din Elveția, prin contestația formulată societatea precizează că serviciile refacturate de acesta se referă în principal la servicii juridice și de consultanță, prezentând în susținerea contestației, conform Anexei nr.18, o situație detaliată a serviciilor refacturate care conține următoarele informații: denumirea furnizorului, tipul serviciului, numărul facturii refacturate (cheltuială de tip back to back), valoarea acesteia (în euro), descrierea serviciilor.

Spre exemplificare, pentru furnizorul .X. se menționează serviciul „GCPA și servicii de consultanță privind vânzările din cadrul proiectului”, suma de .X. euro aferentă facturii nr. X./16.05.2013, descrierea serviciului fiind: „remunerație pentru consultanță conform contractului de consultanță 25.01.2013”.

Se reține că deși prin contestația formulată societatea susține că serviciile refacturate de .X. au fost prestate în beneficiul SC .X. SRL și au fost necesare pentru realizarea parcurilor fotovoltaice, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală în baza documentelor prezentate de societate la momentul efectuării inspecției fiscale.

Astfel, se reține că pentru serviciile refacturate, având în vedere natura acestora, societatea nu a prezentat în toate cazurile, așa cum s-a reținut mai sus, facturile emise de furnizori, contractele încheiate cu aceștia și nici documente care au avut la bază aceste facturi și contracte, respectiv

studii de piață, rapoarte de evaluare, minute ale întâlnirilor, persoanele care au participat la realizarea acestora etc.

Se reține că deși la dosarul cauzei (anexa 16) se regăsesc o parte din facturile menționate de organele de inspecție fiscală ca fiind neprezentate de societate la momentul efectuării verificărilor (factura nr..X./2013 emisă de .X., factura nr. .X. emisă de .X., facturile nr. .X./24.01.2013, nr..X./13/31.07.2013 emise de .X.), acestea nu sunt însoțite de documente din care să rezulte că serviciile facturate către .X. și mai departe de aceasta către SC .X. SRL au fost destinate realizării operațiuni taxabile ale contestatoarei.

De asemenea, la dosarul cauzei, Anexa 16, în cazul furnizorului .X. sunt anexate documentele menționate și de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, anterior precizate și analizate, iar în plus față de acestea societatea prezintă

- un tabel denumit „Stadiul proiectului Ucea la data 25 octombrie 2012”, în care sunt prezentate la modul general diferite „acțiuni” și „stadiul” acestora. Spre exemplificare, se menționează la rubrica „acțiune” - „înregistrarea terenului și a proprietarului acestuia în evidențele publice”, iar la stadiu - „în derulare, data estimată de dl. .X.– 02/11/2012”

- e-mailurile între anumite persoane fizice, fără ca la acestea să fie anexate și documente din care să rezulte că acestea se referă la proiectele derulate de SC .X. SRL.

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că achizițiile de servicii au fost destinate realizării operațiunilor sale taxabile.

2. În ceea ce privește furnizorul .X. din Germania societatea a prezentat:

- factura nr. .X./13.01.2014 având ca obiect: „remunerația brokerului conform contractului privind definirea și transferul remunerației brokerului, clauza 1.4 semnat la data de 17 decembrie 2013, remunerație de bază plata 2”, în valoare de .X. euro (.X. lei) credit note (factura storno) nr. .X./03.06.2014 pentru factura nr. .X., în valoare de -.X. euro (-.X. lei);

- contract pentru definirea și transferul comisionului brokerului din 17.12.2013 încheiat între SC .X. SRL (.X.), .X. (ILB), .X. Germania (JUN) și .X.&CO Germania (EPC), în care JUN și EPC sunt denumite împreună “brokeri”, iar .X., JUN și EPC sunt denumite colectiv “părțile”.

Din analiza contractului, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta cuprinde anumite considerente care au determinat părțile să convină asupra prevederilor contractuale, astfel:

- ILB prestează servicii de management pentru inițierea, structurarea, realizarea și vânzarea centralelor fotovoltaice (centrale FV) pentru .X.,

- ILB a semnat în data de 10.01.2012 un contract de remunerație și de confidențialitate cu „brokerii” (denumiți CCA),

- „brokerii”, în februarie 2012, au stabilit contactul inițial cu brokerul mandatat pentru proiectul .X. cu o capacitate de 46MW, definit drept faza 1 (Proiectul),

- „brokerii” au cerut o remunerație de 1,5 euro/W conform CCA, pe care ILB a refuzat să o acopere deoarece condițiile de bază față de nivelul de maturitate al dezvoltării proiectului nu au fost îndeplinite și dezvoltarea completă a proiectului a devenit sarcina ILB și .X.

- părțile au convenit asupra unei soluții pentru plata remunerației de stabilire a contactului (denumită „remunerația brokerului”),

- au convenit să rezolve în final problemele rezultate din CCA prin acest contract, fără obligații viitoare ale .X. sau ILB în contextul proiectului.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a prezentat contractul de remunerație și confidențialitate cu brokerii (CCA) semnat în data de 10.01.2012 și nu a justificat cu documente aportul brokerilor la dezvoltarea investiției derulate de contestatoare.

De asemenea, s-au constatat următoarele:

- SC .X. SRL nu a justificat cu documente prestarea în folosul operațiunilor taxabile sale a serviciilor care au făcut obiectul contractului de comision pentru servicii încheiat la data de 28.02.2013 între SC .X. SRL și .X., care a avut ca obiect servicii generale precum asistență la dezvoltarea proiectului, asistență la pregătirea verificărilor prealabile cu terți consilieri profesioniști etc., servicii de realizare a proiectului în vederea susținerii SC .X. SRL în realizarea unui proiect de calitate și performanță ridicată, susținerea managementului general, etc.;

- contestatara nu a putut justifica prin documente, care a fost aportul efectiv, cu ce au participat brokerii la dezvoltarea investiției derulate pentru construirea și dezvoltarea parcului fotovoltaic .X., persoanele care au participat la aceasta, ce servicii au fost efectiv prestate, timpul alocat fiecărui serviciu, care a fost modul de derulare al acestora, prin ce documente justifică participarea la anumite servicii;

- din cuprinsul contractului mai sus menționat s-a constatat că .X. a refuzat să acopere remunerația ca urmare a neîndeplinirii

dezvoltării proiectului, dezvoltarea proiectului fiind în sarcina I.X. și SC .X. SRL, sarcină pe care însăși ILB nu a putut să o justifice cu documente, așa cum s-a precizat mai sus;

- chiar dacă .X. a semnat în data de 10.01.2012 un contract de remunerație și confidențialitate cu brokerii (.X. Germania și .X.&CO Germania) cu mai mult de un an în urma demarării achiziției panourilor fotovoltaice și a construcțiilor parcurilor fotovoltaice .X., chiar dacă brokerii au cerut o remunerație de 1,5 euro/W, chiar dacă acest contract de remunerație prevede faptul că brokerii au dreptul să primească o remunerație de bază, în funcție de confirmarea oficială a calificării de a primi 6 sau 3 certificate verzi per Mwh, aceste remunerații datorate brokerilor reprezintă în fapt plăți între societăți, nejustificate din punct de vedere al necesității și utilității acestora în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL;

- societatea nu a prezentat documente din care să rezulte modul de calcul al remunerației și nici alte documente care să rezulte efectuarea acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile ale contestatoare, respectiv rapoarte de lucru sau orice alte documente justificative confirmate de beneficiar.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu se poate stabili concret care au fost serviciile furnizate de „brokeri” pentru care s-ar justifica o remunerație, valoarea acestora, proiectele la care brokerii au participat efectiv și care a fost utilitatea și impactul acestora asupra proiectului demarat de SC .X. SRL.

Se reține că astfel de documente nu au fost prezentate de societate nici în susținerea contestației.

Astfel, se reține că deși prin contestația formulată societatea susține că serviciile în cauză au fost necesare SC .X. SRL pentru a desfășura operațiuni impozabile, făcând trimitere la anexele nr. .X., nr. .X. și nr. .X. 21, din analiza acestora rezultă:

În anexa nr. .X. este prezentat contractul pentru definirea și transferul remunerației brokerului încheiat la data de 17.12.2013, iar în anexa nr. .X. sunt prezentate factura și credit note emise de .X. Germania, precum și facturile nr..X./13.01.2014, nr..X./20.12.2013 și credit note din 24.06.2014 pentru factura nr..X. emise de ..X..

În ceea ce privește anexa nr. .X., societatea prezintă o listă cu diferite activități, denumită .X. Capital: .X. - Raport de activitate” (exemplu: “Telco cu Luiz Schwatz și V. Fenske: Cerințe și condiții pentru investițiile România”, “cercetare privind schimbarea categoriei de folosință a terenului”), o situație denumită “Proof of Travel Costs” în care sunt menționate diverse subiecte și anumite date și perioade de timp, precum și

documente cu privire la efectuarea unor cheltuieli cu transportul aerian, cazare, masă.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că documentele prezentate de societate nu justifică necesitatea efectuării acestora în scopul activității proprii SC .X. SRL și în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, nefiind prezentate documente din care să rezulte că acestea sunt direct atribuibile parcurilor fotovoltaice, respectiv rapoarte de lucru/evaluare, minute ale întâlnirilor etc.

3. În ceea ce privește furnizorul ..X. din Germania, societatea a prezentat:

- facturile nr. .X./20.12.2013 și nr. Epc .X./13.01.2014 și credit note din 13.01.2014 și 24.06.2014,

- contractul pentru definirea și transferul comisionului brokerului din data de 17.12.2013 încheiat între SC .X. SRL (.X.), .X. (ILB), .X. Germania (JUN) și .X.&CO Germania (EPC), în care JUN și EPC sunt denumite împreună “brokeri”, iar .X., JUN și EPC sunt denumite colectiv “părțile”, contract care a fost prezentat și în cazul furnizorului .X. Germania.

S-a constatat că SC .X. SRL nu a prezentat contractul de remunerație și confidențialitate cu brokerii (CCA) semnat în data de 10.01.2012 și nu a justificat cu documente aportul brokerilor la dezvoltarea investiției derulate de contestatoare.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de acest furnizor având în vedere aceleași considerente pentru care nu a fost admisă deductibilitatea TVA și în cazul .X. Germania, constatându-se faptul că nu pot fi stabilite concret care au fost serviciile furnizate de brokeri pentru care s-ar justifica o remunerație și care este contribuția acestora în ceea ce privește parcurile fotovoltaice.

Se reține că în susținerea contestației, în ceea ce privește acest furnizor, societatea a prezentat doar facturile și credit note emise de .X.&CO Germania, fără să anexeze și să prezinte în susținerea contestației documente și argumente din care să rezulte că aceste servicii au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

4. În ceea ce privește furnizorul .X. din China, societatea a prezentat:

- facturile nr. .X./18.12.2013, nr. .X./28.02.2014 și nr. .X./05.03.2014,

- acord de plată încheiat în data de 04.03.2014 între SC .X. SRL și cabinete de avocatura .X. și erata la acesta,

- un document fără număr și fără dată, semnat de cabinetele de avocatură .X., denumit „prezentarea generală a serviciilor suplimentare din cadrul acordului de plată încheiat cu SC .X. SRL,

- scrisoare de angajament, fără număr și fără dată, confirmată de SC .X. SRL, prin care aceasta se angajează să achite comisionul pentru servicii suplimentare de .X. euro.

Urmare analizării documentelor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat:

- în ceea ce privește contractul de servicii juridice și contractul de confidențialitate cu privire la proiectul centralei electrice fotovoltaice .X. România încheiat între cabinetele de avocatură .X. China cu .X. – sucursala Anhui la data de 10.08.2012 și actul adițional la contractul inițial de servicii din aprilie 2013, despre care se face vorbire în acordul de plată încheiat în data de 04.03.2014, mai sus menționat, nu a fost prezentat de societate.

De asemenea, societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală nici acordul reciproc încheiat de .X., SC .X. SRL și cabinetele de avocatură .X.;

- potrivit prezentării generale a serviciilor suplimentare din cadrul acordului de plată încheiat cu SC .X. SRL, cabinetele de avocatură au furnizat servicii juridice .X. privind proiectul centralei fotovoltaice .X. conform contractului de servicii juridice, contractului de confidențialitate și acordului suplimentar la acestea, încheiate între Cabinetele de avocatură .X. și .X. ;

- deși în documentele mai sus menționate se precizează că SC .X. SRL are calitatea de utilizator final al sumei împrumutate de la .X., contestatoarea a fost finanțată doar de asociatul majoritar .X. Elveția. În ceea ce privește relația contestatoarei cu .X., s-a constatat că SC .X. SRL împreună cu .X. Elveția au calitatea de garant, împrumutatul fiind .X. .X.;

- din acordul mai sus menționat a rezultat că SC .X. SRL ar trebui să achite un onorariu suplimentar față de anumite servicii juridice angajate în anul 2012 de alte entități, respectiv de cabinetele de avocatură .X. și .X. despre care organele de inspecție fiscală nu au deținut nicio informație întrucât SC .X. SRL nu este parte semnatară. Faptul că aceasta s-a angajat să efectueze plata serviciilor suplimentare nu justifică necesitatea acestora pentru obiectivul de investiții de la .X. sau că au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile;

- contestatoarea nu a prezentat documente din care să rezulte o eventuală colaborare a cabinetelor .X. China cu avocații locali.

Se reține că în susținerea contestației, în vederea justificării serviciilor în cauză, societatea a depus documentele prezentate în Anexa nr.22, respectiv facturile nr. .X./18.12.2013, nr. .X./28.02.2014 și nr.

.X./05.03.2014, un document denumit „Prezentarea generală a serviciilor suplimentare din cadrul acordului de plată încheiat cu .X.”, scrisoarea de angajament și acordul de plată din 04.03.2014, mai sus menționate, fără să prezinte alte documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate și din care să rezulte utilizarea serviciilor în cauză în scopul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

5. În ceea ce privește furnizorul .X. din China, societatea a prezentat:

- un document denumit „prezentarea generală a activităților efectuate pentru SC .X. SRL în baza contractului pentru servicii de management și consultanță din 30.12.2012,
- procese verbale încheiate ca urmare a ședințelor de lucru din datele de 03.11.2012, 27.02.2013, 12.04.2013,
- raport de furnizare a serviciilor de consultanță din 07.08.2013 conform contractului de servicii de consiliere și de gestionare semnată la data de 30.10.2012,
- înscrisul din data de 16.01.2013 adresat reprezentanților SC .X. SRL și .X. prin care se transmite un draft, respectiv scrisoare de cerere de împrumut, precum și înscrisul din data de 10.06.2013 referitor la programul de livrare pentru invertoare și cutii de joncțiune.

Urmare analizării documentelor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de consultanță și management au fost necesare informării asociațiilor SC .X. SRL, având în vedere că din contractul încheiat cu .X. rezultă că serviciile care au făcut obiectul acestuia sunt anterioare stadiului gata de construcție, fapt reflectat și de perioada în care s-a emis factura, respectiv octombrie 2012.

De asemenea, s-a constatat că scopul principal al contractului mai sus menționat a fost acela de a oferi informații necesare asociațiilor proiectului, precum și eventualilor terți finanțatori ai acestuia, în vederea luării unei decizii privind finanțarea proiectului.

Prin urmare s-a constatat că aceste servicii nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL, acestea fiind de natură să informeze asociații acesteia cu efecte asupra adoptării unei soluții care să corespundă nevoilor și posibilităților financiare ale acestora.

Se reține că în susținerea contestației societatea prezintă, conform anexelor nr. .X. și nr. .X., contractul în cauză, precum și documente care au fost prezentate și în timpul inspecției fiscale, fără să prezinte în susținerea contestației alte documente și argumente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, care să conducă la o altă situație de fapt decât cea constatată de acestea și din care să rezulte utilizarea serviciilor în cauză în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

6. În ceea ce privește furnizorul **.X. AG din Elveția**, societatea a prezentat:

- documentul denumit „prezentarea generală a activităților efectuate pentru .X. în baza contractului pentru remunerația pentru servicii din 28.02.2013 și a modificărilor ulterioare”, emis de .X. AG din analiza căruia organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul extern a avut în vedere două perioade de desfășurare a serviciilor, respectiv martie 2012 – 30.06.2013 și 01.07.2013 – iulie 2014.

În ceea ce privește serviciile furnizate în perioada martie 2012 – 30.06.2013, conform documentului menționat mai sus, acestea reprezintă, printre altele: „analiza și investigarea schemei de certificate verzi introdusă în România”, „dezvoltarea de strategii pentru cel mai bun mod de participare pe piață deschis certificatelor verzi”, „analiza cumpărătorilor de pe piața de certificate verzi”, „pregătirea întâlnirilor cu cumpărătorii de pe piața de certificate verzi”, „participarea la întâlniri cu cumpărătorii de certificate verzi din România și Elve”, „pregătirea proiectelor pentru contractele GCPA (vânzare – cumpărare de certificate verzi)”, „pregătirea și participarea la întâlnirile de armonizare cu strategia .X.” și „analiza și modelarea financiară”.

Având în vedere că .X. AG a prestat servicii în perioada martie 2012 – 28 februarie 2013, anterior datei de 28.02.2013 când a fost încheiat contractul de comision de servicii, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că serviciile în cauză au avut scopul de a realiza studii care să ofere informațiile necesare asociațiilor în vederea luării anumitor decizii în ceea ce privește investiția.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile în cauză au fost efectuate în favoarea acționarilor și nu în favoarea operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Valoarea serviciilor efectuate până la sfârșitul lunii februarie 2013 este în valoare de .X. lei, TVA aferentă fiind în sumă de .X. lei.

Se reține că în susținerea contestației societatea a prezentat, conform anexei nr. .X., factura nr. .X./30.09.2013, prezentarea generală a activităților efectuate pentru .X. în baza Contractului pentru remunerația pentru servicii din data de 28.02.2013 și a modificărilor ulterioare, contractul de comision pentru servicii din data de 28.02.2013, anexa nr. .X. și actele adiționale nr. .X./30.04.2014, nr. .X./20.06.2014 și nr. .X./01.06.2014 la acesta, fără să prezinte în susținerea contestației alte documente și argumente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și care să conducă la o altă situație de fapt decât cea constatată de acestea.

Astfel, se reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea serviciilor în cauză în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv studii, analize, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, minute ale întâlnirilor, etc..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile emise de furnizorii mai sus menționați, atâta timp cât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că în cazul specific al unor servicii prestate de persoane impozabile nestabilite pe teritoriul României din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nu se poate pune problema aplicării TVA prin taxare inversă asupra unor servicii ce sunt considerate „fictive” și nu se mai pune problema nici a menținerii TVA colectată în cazul în care se constată că prestarea de servicii nu a avut loc și operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, operațiunile în cauză nu au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind „fictive”.

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală și așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, considerentul pentru care nu a fost acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei a fost acela că serviciile în cauză au fost efectuate în favoarea .X. Elveția și nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile ale SC .X. SRL, în speță nefiind ridicată problema realității prestării serviciilor.

Având în vedere cele de mai sus, precum și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat într-o speță similară prin adresa nr. .X./X./02.06.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care se precizează:

„[...] dacă pe parcursul verificărilor efectuate se constată că achizițiile intracomunitare pentru care operatorii economici și-au exercitat dreptul de deducere prin mecanismul taxării inverse și au dedus integral această taxă, au alocat în fapt aceste achiziții pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, organele de control pot anula taxa dedusă, în condițiile legii”,

se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu acordat societății dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor pentru care societatea a aplicat mecanismul taxării inverse.

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici jurisprudența Curții Europene de Justiție invocată de societate.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor efectuate de la furnizori intracomunitari și din afara comunității europene, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./30.03.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor bunuri (module solare) sparte/deteriorate pe timpul transportului, în condițiile în care acestea nu au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în baza Deciziei nr. .X./30.12.2013, SC .X. SRL a efectuat în data de 02.01.2014 inventarierea imobilizărilor corporale și necorporale, a stocurilor de materii prime și materiale, a creanțelor și datoriilor față de terți, a formularelor cu regim special și a disponibilităților în lei și în valută la data de 31.12.2013, fiind întocmit un proces verbal de inventariere.

Prin aceste proces verbal, s-a constatat că „au fost identificate module sparte, deteriorate, în valoare de .X. lei, care se propun spre casare, conform listei anexate”.

Potrivit acestei liste, denumită „proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe”, pentru un număr de 220 bucăți module având diferite coduri, în valoare totală de .X. lei, s-a consemnat deprecierea acestora, cu mențiunea „de casat”.

În luna decembrie 2013, SC .X. SRL a evidențiat contabil rezultatele inventarierii conform registrului jurnal aferent acestei luni prin nota contabilă:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” = 302 „Materiale consumabile”, cu valoarea de .X. lei și mențiunea: „descărcare module distruse (casate)”.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției modulelor mai sus menționate întrucât acestea au fost casate, procedând la ajustarea taxei deduse conform prevederilor art.149 din Codul fiscal.

În drept, conform art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Se reține că urmare inventarierii efectuate la 31.12.2013, SC .X. SRL a constatat un număr de 220 module solare sparte, deteriorate, în valoare de .X. lei care au fost propuse spre casare.

În luna decembrie 2013, modulele solare au fost descărcate din gestiunea financiar – contabilă a societății prin efectuarea înregistrării contabile: 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” = 302 „Materiale consumabile”, cu valoarea de .X. lei

Având în vedere că potrivit art.3 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicii de inflație;

b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.[...]”, iar potrivit art.1 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, în vigoare începând cu data de 01.07.2013:

“(1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 2.500 lei.”,

se reține că modulele solare nu reprezintă mijloace fixe întrucât nu îndeplinesc cumulativ condițiile mai sus menționate. Potrivit Procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, anexat în copie la dosarul cauzei, pentru modulele solare în valoare totală de .X. lei, prețul unitar, care este același cu valoarea contabilă, are valori cuprinse între .X. lei și .X. lei. Anterior datei de 01.07.2013, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe a fost de 1.800 lei, potrivit Hotărârii Guvernului nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Prin urmare, se reține că societatea a casat modulele solare în condițiile în care acestea nu reprezintă mijloace fixe care să fie supuse operațiunilor de casare, aceste module reprezentând la momentul înregistrării, stocuri de materiale consumabile, așa cum de altfel precizează și societatea prin contestația formulată.

Astfel, întrucât bunurile de natura modulelor solare au fost deteriorate pe timpul transportului, iar societatea a procedat la descărcarea acestora din gestiunea financiar – contabilă, așa cum s-a precizat mai sus, se reține că acestea nu au fost utilizate în vederea realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, se reține că prin contestația formulată societatea invocă prevederile art.148 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2014, care precizează:

„(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de

persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”,

Însă aceste prevederi legale nu sunt aplicabile în speță întrucât rezultatele inventarierii și constatarea deteriorării modulelor solare a avut loc în luna decembrie 2013, dată la care prevederile art.148 alin.(2) lit.a au următorul conținut:

“Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamități naturale ori a unor cauze de forță majoră, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;”.

Se reține că potrivit pct.53 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal:

a) prin bunuri distruse și prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră;

b) prin calamități naturale se înțelege fenomene cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, cutremurele;

c) prin cauze de forță majoră se înțelege:

1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;

2. război, război civil, acte de terorism;

3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră.”,

or, societatea nu depune documente în susținerea contestației din care să rezulte că modulele solare reprezintă bunuri distruse, în sensul prevederilor legale mai sus menționate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției modulelor solare deteriorate pe timpul transportului, atâta timp cât acestea nu au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că în completarea la proiectul de raport de inspecție fiscală transmisă societății prin fax în data de 24.03.2015, se menționează noi motive de fapt și de drept care nu au fost discutate pe parcursul inspecției fiscale, nu au

fost incluse în proiectul inițial și nici nu au fost discutate în cadrul discuției finale, respectiv stabilirea TVA în sumă de .X. lei aferentă modulelor solare deteriorate, fiind astfel încălcate drepturile generale ale unui contribuabil statuate de Codul de procedură fiscală și Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și din documentele anexate la dosarul cauzei, încă din timpul inspecției fiscale au fost discutate cu societatea aspectele referitoare la TVA aferentă modulelor deteriorate.

Astfel, se reține că în raportul de inspecție fiscală la Capitolul VI – Dicuția finală cu contribuabilul, pct. 2 “Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului”, pagina 67, s-a menționat faptul că organele de inspecție fiscală au discutat cu societatea speța în cauză, acestea fiind invitate la parcurile fotovoltaice de la Ucea în vederea constatării la fața locului a deteriorării modulelor.

De asemenea, s-a consemnat faptul că urmare transmiterii SC .X. SRL a completării proiectului de raport de inspecție fiscală, au fost acordate societății încă trei zile lucrătoare pentru a-și exprima punctul de vedere cu privire la completările aduse constatărilor inspecției fiscale.

Mai mult, în timpul inspecției fiscale societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală, la solicitarea acestora, documentele menționate în anexa nr. 37, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale în ceea ce privește speța în cauză, documente care poartă semnătura reprezentantului legal al societății, precum și ștampila acesteia.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor unor module solare care au fost deteriorate pe timpul transportului, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de

impunere nr. F-.X./30.03.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1), alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-.X./30.03.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă operațiunilor efectuate cu .X., urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./30.03.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

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

**DIRECTOR GENERAL
.X.**