



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Solu  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor 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. 489 / 2015  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. S.R.L. din .X.  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A-SLP 2188/15.10.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./13.10.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2188/15.10.2015, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., cu sediul social în .X., .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./07.08.2015 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015”) emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.08.2015, contestația formulată având ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. S.R.L. figurează la poziția nr. .X. din Anexa 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv 02.09.2015, potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății de pe Decizia de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015, Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.08.2015 și adresa de înaintare nr. .X./01.09.2015 a acestor acte administrative, și de data depunerii contestației, în original, la Registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv 02.10.2015, unde a fost înregistrată sub nr. .X..

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

**I. S.C. .X. S.R.L. (denumită în continuare „X.” sau „Societatea”) solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.08.2015, pentru următoarele motive de fapt și de drept:**

.X. este o persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, al cărui obiect de activitate îl reprezintă montajul, instalarea și mentenanța parcurilor eoliene.

La data de 15.01.2010, Societatea a încheiat un contract de subcontractare cu .X. cu privire la furnizarea, livrarea, instalarea, montajul, pornirea, punerea în funcțiune, precum și asigurarea mentenanței pentru o perioadă de doi ani a turbinelor eoliene din România. Ulterior, în cadrul unui contract de novație, Societatea a preluat de la .X. drepturile și obligațiile cu privire la instalarea, montajul, transportul, punerea în funcțiune și darea în exploatare a parcului eolian .X. – județul .X., precum și doi ani de exploatare și întreținere, precum și garanțiile aferente.

În acest sens, în vederea desfășurării activității sale economice, Societatea a achiziționat diverse tipuri de servicii de la furnizori stabiliți și înregistrați în scopuri de TVA în România și UE, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

1. Referitor la respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturilor de achiziție emise de furnizori în timpul perioadei de inactivitate a Societății, pentru care a înregistrat și dedus TVA după reactivarea codului de TVA, precum și în sumă de .X. lei, aferentă facturilor de achiziție emise de furnizori după reactivare pentru prestații efectuate în perioada în care societatea era declarată inactivă

Societatea afirmă că legea nu permite deducerea TVA aferentă operațiunilor desfășurate în perioada de inactivitate din perspectiva TVA, însă nu interzice dreptul de a deduce TVA prin regularizarea acestor sume după reînregistrarea ca plătitor de TVA.

Totodată, societatea susține că refuzul organelor de inspecție fiscală de a acorda drept de deducere a TVA în cauză, chiar și după ce a îndeplinit toate obligațiile impuse/a efectuat toate diligențele necesare în vederea reactivării, prin invocarea unor condiții pur formale sau administrative, cu ignorarea realității tranzacțiilor desfășurate și a intenției legiuitorului, încalcă principiul neutralității taxei, potrivit căruia contribuabilii au dreptul la deducerea/recuperarea TVA facturată de alte persoane impozabile și achitată pentru serviciile/bunurile achiziționate și utilizate în vederea efectuării de operațiuni care dau drept de deducere a taxei, precum și principiul proporționalității. În acest sens, Societatea invocă art.9 din Directiva 2006/112/CE, precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „CJUE”), respectiv cazul C-324/11 Gabor Toth, cazul C-409/04 Teleos, precizând că hotărârile CJUE sunt izvor de drept, iar instanțele naționale au obligația să țină seama de ceea ce s-a stabilit prin acestea.

Societatea susține că, având în vedere argumentele de mai sus, precum și faptul că toate documentele prevăzute de legislația română, europeană și constatate de CJUE ca fiind rezonabil a fi solicitate de autoritățile fiscale, pentru a justifica dreptul de deducere a TVA după ce a fost reactivată, au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, respectând în acest sens toate condițiile de formă, astfel că este îndreptățită să își exercite dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții.

Totodată, societatea, invocând cazul C-183/14 Salomie, în care CJUE a stabilit că o persoană impozabilă are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA (după îndeplinirea tuturor formalităților legale de înregistrare în scopuri de TVA), susține că, mai mult, în cazul unui contribuabil care a fost temporar inactiv (din punct de vedere al TVA), după reactivarea codului de înregistrare în scopuri de TVA, acesta trebuie să aibă drept de deducere pentru tranzacțiile efectuate în perioada de inactivitate.

În plus, societatea invocă prevederile art.147<sup>2</sup> alin.(2) din Codul fiscal, cu privire la exercitarea printr-un decont ulterior a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată după îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a acestui drept, precum și ale art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din același act normativ, astfel cum au fost modificate din septembrie 2015, considerând că intenția legiuitorului este aceea de a refuza dreptul de deducere unui contribuabil doar în perioada în care acesta a fost declarat inactiv, având posibilitatea de a-și exercita dreptul de deducere a TVA ulterior reactivării, respectiv după îndeplinirea obligațiilor formale nerespectate pentru care a fost declarat inactiv.

2. Referitor la respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturilor de achiziții de servicii intracomunitare emise de .X., precum și a TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturilor de achiziții intracomunitare emise de .X.

Societatea susține că, din punct de vedere al TVA, singura cerință pentru deducerea TVA constă în deținerea unei facturi corect întocmite, deductibilitatea TVA trebuind analizată strict pe baza prevederilor art.145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal, potrivit răspunsurilor oficiale formulate la diverse adrese de Ministerul Finanțelor Publice (Anexa 8 la contestație), iar documentele necesare justificării prestării efective a serviciilor (cum ar fi contracte, rapoarte, timesheet-uri) sunt prevăzute drept condiții doar pentru deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au refuzat să recunoască efectul probator al documentelor prezentate (factura) fără însă a indica în mod concret în ce ar putea consta probatoriul, respectiv documentele necesare din care să rezulte că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile, și care ar putea fi de fapt obligațiile formale privind exercitarea dreptului de deducere a unui agent economic, în condițiile în care conform art.7 din Codul de procedură fiscală, organele fiscale au obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt fiscală și să îndrume contribuabilul cu privire la obligațiile declarative etc.

În ceea ce privește argumentul organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că nu deține documente justificative, societatea afirmă că, deși descrierea activității proprii, respectiv activitatea constând în montajul, instalarea și mentenanța parcurilor eoliene a fost detaliată, nicio concluzie privind relevanța lor nu este conținută în actele de control.

Societatea susține că stricta destinație a serviciilor achiziționate de la prestator este probată intrinsec prin însuși caracterul foarte tehnic și specific al prestațiilor, astfel că achizițiile de servicii de consultanță sunt

realizate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, respectiv în scopul desfășurării activității sale economice.

Mai mult, societatea susține că, în situația în care se considera că aceste servicii nu ar fi fost prestate, având în vedere aplicarea mecanismului neutru de taxare inversă, ar fi trebuit anulată atât TVA colectată cât și TVA deductibilă, sens în care invocă jurisprudența CJUE, respectiv cazurile conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade SpA, și punctul de vedere exprimat de Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția de Legislație Impozite Indirecte (Anexa 9 la contestație).

În concluzie, societatea afirmă că decizia organelor de inspecție fiscală de a respinge dreptul de deducere a TVA pentru operațiunile în cauză este neîntemeiată și luată prin încălcarea principiilor fiscale fundamentale, motiv pentru care solicită anularea debitului de natura taxei pe valoarea adăugată stabilit prin decizia de impunere, și pe cale de consecință anularea obligațiilor de plată a accesoriilor aferente.

**II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. .X. S.R.L. privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei 15.05.2009-31.12.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.08.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015 contestată, în care au fost consemnate următoarele:**

Societatea este plătitoare de TVA începând cu data de 14.05.2009, iar în perioada 01.11.2010-25.05.2011 a fost declarată inactivă conform prevederilor art.78 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea modului de evidențiere și declarare a TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, după cum urmează:

- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** (.X. lei în anul 2010; .X. lei în anul 2011) aferentă facturilor emise de .X. (Anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală), precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** (.X. lei în anul 2010; .X. lei în anul 2011; .X. lei în anul 2012; .X. lei în anul 2013) aferentă facturilor emise de .X. (Anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală), pentru care S.C. .X. S.R.L. nu deține documente justificative din care să rezulte că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru achizițiile intracomunitare de servicii de la .X. și de la .X. societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2), în corelație cu art.133 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresele nr. .X./27.04.2015 și nr. .X./07.05.2015 (Anexa nr. 28 la raportul de inspecție fiscală), echipa de inspecție fiscală a solicitat societății contractele încheiate cu .X. și .X., precum și documentele justificative care să evidențieze necesitatea achiziției acestor servicii în scopul activității desfășurate.

Cu adresele nr. .X./04.05.2015 și nr. .X./13.05.2015 (Anexa nr.26 la raportul de inspecție fiscală), societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală numai fișe de cont și facturi fiscale având ca obiect „inspecție de calitate” și „alte cheltuieli”. La facturile având ca obiect „alte cheltuieli” au fost anexate chitanțe de retragere numerar bancomat, bonuri taxi, facturi închiriere mașini (marca Mercedes, Land Rover), notă de plată restaurante fără bonuri fiscale anexate, bonuri fiscale emise de către cluburile de agrement de pe litoral de tipul „Fratelli”, facturi sală fitness, bonuri fiscale pentru băuturi alcoolice, închiriere motoscutere agrement, bonuri servicii spălat/călcat îmbrăcăminte, bonuri cremă plajă, deodorant, jucării, gel de duș, bonuri țigări etc.

Urmare solicitării de informații și documente suplimentare, prin Nota explicativă nr .X./07.07.2015 (Anexa nr.27 la raportul de inspecție fiscală) contribuabilul precizează: „Din cauza unor erori administrative este dificil de găsit restul situațiilor de lucrări pentru acest prestator”, anexând ca justificare o documentație în care este prezentată activitatea firmei .X., respectiv a serviciilor ce pot fi efectuate, susținute de diverse ilustrații asupra echipamentelor utilizate, care la cap. „Echipamente de protecție și Resurse umane” se precizează serviciile ce pot fi efectuate cu specialiștii săi pentru .X., iar în ceea ce privește achizițiile de servicii de la .X., un „Certificat acceptare” (1 filă), document nedatat și fără număr de înregistrare, fără semnătura și ștampila .X., cu antetul .X. .X. – Spania, care are anexat o listă cu toate facturile emise în perioada 2010-2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentația prezentată nu face referire la descrierea serviciilor ce se vor presta pentru S.C. .X. S.R.L. și nu îndeplinește condițiile unui contract valabil, potrivit art.1179 și art.1204 din Noul Cod Civil, iar în contractul pentru prestarea de servicii de transport intern, montaj, punere în funcțiune, operare și întreținere a tuturor turbinelor eoliene pentru parcurile eoliene .X., .X. și .X. încheiat în data de 15.01.2010 între .X. .X. – Spania, în calitate de beneficiar, și S.C. .X.

S.R.L., în calitate de prestator, nu există stipulată vreo clauză de cesiune a subcontractorilor .X. .X. – Spania.

Pentru facturile având ca obiect „alte cheltuieli”, societatea a prezentat două oferte de servicii (oferta financiară și oferta tehnică) din data de 09.03.2011 emise de .X. ca urmare a cererii de ofertă primită de la .X. .X. – Spania, serviciile care urmau să fie prestate fiind: inspectarea diferitelor componente ale turbinelor eoliene la sosirea în parcul eolian, supravegherea lucrărilor de montaj (mecanic și electric) al turbinelor eoliene, efectuarea unei inspecții finale a turbinelor înainte de punerea lor în funcțiune etc. Aceste servicii se referă la parcurile eoliene .X., .X. și .X., obiect al contractului cadru nr..X./06.08.2009 încheiat între .X. și .X. .X. – Spania.

În aceeași perioadă, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat servicii de inspecția calității și de la .X. S.R.L., pentru care a prezentat contract semnat de ambele părți și documente justificative (rapoarte de inspecție de calitate), în vederea îndeplinirii obiectului contractului de servicii montaj și punere în funcțiune a parcurilor eoliene încheiat cu .X.-Spania și a contractului de novație încheiat între .X., .X. și .X., prin contractul de novație .X. Spania necesionând și subcontractorii săi către .X..

Astfel, având în vedere documentele analizate și în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a justificat cu documente faptul că serviciile facturate de .X. și de .X. au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.R.L.

- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor de achiziții emise de furnizorii societății în perioada de inactivitate a acesteia, pentru care societatea a înregistrat în mod eronat taxa pe valoarea adăugată ca deductibilă, după reactivare.

În perioada 01.11.2010-25.05.2011, S.C. .X. S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv conform Ordinului președintelui A.N.A.F. nr.819/2008, modificat prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2258/2010. În declarațiile 300 - „Decont de TVA” aferente lunilor mai-decembrie 2011, societatea a evidențiat la rubrica „Regularizări” TVA dedusă în valoare de .X. lei pentru bunurile și serviciile achiziționate în perioada de inactivitate (Anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală).

Astfel, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1<sup>^</sup>1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu are drept de deducere pentru achiziții de bunuri și servicii efectuate în perioada de

inactivitate, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei fiind dedusă în mod eronat de societate.

- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor de achiziții emise de furnizorii societății după reactivarea acesteia, respectiv în perioada iunie – august 2011, pentru prestații efectuate în perioada 01.11.2010-25.05.2011, în care societatea era declarată inactivă prin ordin al președintelui A.N.A.F. (Anexa nr.18 la raportul de inspecție fiscală).

Astfel, în temeiul prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(4) și art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu are drept de deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă în mod eronat de societate în anul 2011.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(7), art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada de inactivitate, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor prestate în perioada de inactivitate, dar facturate ulterior, S.C. .X. S.R.L. poate beneficia după reactivare de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată mai sus menționată.**

**În fapt**, în perioada 01.11.2010-25.05.2011, S.C. .X. S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv conform Ordinului președintelui A.N.A.F. nr.819/2008, modificat prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2258/2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în Declarațiile 300 - „Decont de TVA” aferente lunilor mai-decembrie 2011, societatea a evidențiat la rubrica „Regularizări”, TVA dedusă în valoare de .X. lei pentru



bunurile și serviciile achiziționate în perioada de inactivitate (Anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iunie – august 2011, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor de achiziții emise de diverși furnizori pentru prestații efectuate în perioada 01.11.2010-25.05.2011, perioadă în care societatea era declarată inactivă prin ordin al președintelui A.N.A.F. (Anexa nr.18 la raportul de inspecție fiscală).

Astfel, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada de inactivitate, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor prestate în perioada de inactivitate, dar facturate ulterior, aceasta fiind dedusă în mod eronat de societate după reactivare.

**În drept**, potrivit art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2010:

*„Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

iar în forma aplicabilă în anul 2011:

*„Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”*

Totodată, potrivit art.153 alin.(9) din același act normativ, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*„De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii.”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un

contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. De asemenea, în atare situație, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA persoanei impozabile.

Așa cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi sau reactivați publicat pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, S.C. .X. S.R.L., având Cod Unic de Înregistrare .X., a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 07.10.2010, prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/21.09.2010, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA cu data de 01.11.2010, iar prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2066/09.05.2011, a fost reactivată și reînregistrată în scopuri de TVA, începând cu data de 25.05.2011.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că pentru achizițiile de bunuri și servicii efectuate în perioada în care contribuabilului i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv în perioada 01.11.2010-25.05.2011, facturate de diverși furnizori atât în perioada de inactivitate cât și după reactivare, S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscris în aceste facturi, ulterior reactivării.

Or, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, raportate la prevederile legale mai sus citate, care stipulează că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea acestora, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și servicii achiziționate în perioada de inactivitate, facturate de diverși furnizori atât în perioada de inactivitate cât și după reactivare.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia legea nu permite deducerea TVA aferentă operațiunilor desfășurate în perioada de inactivitate din perspectiva TVA, însă nu interzice dreptul de a deduce TVA prin regularizarea acestor sume după reînregistrarea ca plătitor de TVA, invocând în acest sens principiul neutralității taxei și principiul proporționalității, jurisprudența CJUE aplicabilă, respectiv cazul C-324/11 Gabor Toth, cazul C-409/04 Teleos, cazul C-183/14 Salomie, precum și prevederile art.147<sup>2</sup> alin.(2) din Codul fiscal (având în vedere textul de lege astfel cum a fost enunțat prin contestație, se reține că în fapt este vorba de

art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal), cu privire la exercitarea printr-un decont ulterior a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată după îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a acestui drept, și ale art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din același act normativ, astfel cum au fost modificate din septembrie 2015, se rețin următoarele:

În conformitate cu prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*„În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”*

Într-adevăr, în conformitate cu aceste prevederi legale, rezultă că persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite condiții și formalități de exercitare a dreptului de deducere sau printr-un decont ulterior, însă norma legală condiționează acest drept de perioada și data de la care ia naștere dreptul de deducere, or, în speța în cauză dreptul de deducere nu a luat naștere, operațiunea nefiind luată în considerare, respectiv nu se consideră a fi efectuată.

Prin urmare, regulile generale de deducere a taxei pe valoarea adăugată reglementate la Titlul VI – *Taxa pe valoarea adăugată* din Codul fiscal, nu sunt aplicabile în acest caz special, reglementat la art.11 - *Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*, care în fapt sancționează comportamentul fiscal inadecvat al unei persoane impozabile.

În acest sens se au în vedere chiar prevederile invocate de contestatar în susținerea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată ulterior perioadei de inactivitate, respectiv după reactivare, și anume prevederile stipulate la art.11 alin.(1<sup>1</sup>) din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate începând cu data de 01.01.2014 - și nu din septembrie 2015 așa cum se arată în contestație -, care precizează:

*„(1<sup>1</sup>) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de*

*inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA, sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:*

*a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;*

*b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149;*

*c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.”*

Așadar, din parcurgerea integrală a textului de lege mai sus citat, rezultă că intenția legiuitorului este ca în situațiile în care contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, să ajusteze în favoarea lor, prin înscrierea în primul decont de taxă deus după înregistrarea în scopuri de TVA, sau, după caz, într-un decont ulterior, doar taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor astfel cum au fost expres stipulate la lit.a)-lit.c), și anume numai pentru:

- bunurile aflate în stoc și serviciile neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;

- activele corporale fixe, inclusiv bunurile de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și pentru activele corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării;

- achizițiile de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134<sup>2</sup>

alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată,

și doar pentru bunurile și serviciile destinate operațiunilor taxabile care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA.

Prin urmare, susținerea contestatarului potrivit căreia intenția legiuitorului, ulterior reactivării contribuabilului, este de a da posibilitatea ca acesta să-și exercite dreptul de deducere al TVA, nu este în concordanță cu textul de lege, care, așa cum s-a explicat mai sus, dă dreptul, după reînregistrarea în scopuri de TVA, doar la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul înregistrării etc. și numai pentru achizițiile destinate operațiunilor taxabile care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA.

În consecință, 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, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./ 07.08.2015** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./ 07.08.2015 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii facturate de .X. și de .X., în condițiile în care societatea nu probează cu documente utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt,** în perioada 2010-2013, S.C. .X. S.R.L. a efectuat achiziții intracomunitare de servicii, pentru care a evidențiat taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2), în corelație cu art.133 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere aceste operațiuni, prin adresele nr. .X./27.04.2015 și nr. .X./07.05.2015 (Anexa nr.28 la raportul de inspecție fiscală), echipa de inspecție fiscală a solicitat societății contractele încheiate

cu .X. și .X., precum și documentele justificative care să evedențieze necesitatea achiziției acestor servicii în scopul activității desfășurate.

Din analiza documentației prezentate de contribuabil cu adresele nr. .X./04.05.2015 și nr. .X./13.05.2015 și anexă la Nota explicativă nr. .X./07.07.2015, organele de inspecție fiscală au constatat că în aceasta nu face referire la descrierea serviciilor ce se vor presta pentru S.C. .X. S.R.L. și nu îndeplinește condițiile unui contract valabil, potrivit art.1179 și art.1204 din Noul Cod Civil, iar în contractul pentru prestarea de servicii de transport intern, montaj, punere în funcțiune, operare și întreținere a tuturor turbinelor eoliene pentru parcurile eoliene .X., .X. și .X. încheiat în data de 15.01.2010 între .X. .X. – Spania, în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator, nu există stipulată vreo clauză de cesiune a subcontractorilor .X. .X. – Spania.

De asemenea, urmare analizării celor două oferte de servicii (oferta financiară și oferta tehnică) din data de 09.03.2011 emise de .X. ca urmare a cererii de ofertă primită de la .X. .X. – Spania, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile ce urmau să fie prestate constau în: inspectarea diferitelor componente ale turbinelor eoliene la sosirea în parcul eolian, supravegherea lucrărilor de montaj (mecanic și electric) al turbinelor eoliene, efectuarea unei inspecții finale a turbinelor înainte de punerea lor în funcțiune etc., aceste servicii referindu-se la parcurile eoliene .X., .X. și .X., obiect al contractului cadru nr..X./ 06.08.2009 încheiat între .X. și .X. .X. – Spania.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în aceeași perioadă, S.C. .X. S.R.L. a mai achiziționat servicii de inspecția calității și de la .X. S.R.L., pentru care a prezentat contract semnat de ambele părți și documente justificative (rapoarte de inspecție de calitate), în vederea îndeplinirii obiectului contractului de servicii montaj și punere în funcțiune a parcurilor eoliene încheiat cu .X.-Spania și a contractului de novație încheiat între .X., .X. și .X., prin contractul de novație .X. Spania necesionând și subcontractorii săi către .X..

Astfel, având în vedere documentele analizate, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a justificat cu documente faptul că serviciile facturate de .X. și de .X. au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.R.L., fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei în anul 2010; .X. lei în anul 2011) aferentă facturilor emise de .X. (Anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală), precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei în anul 2010; .X. lei în anul 2011; .X. lei în anul 2012; .X. lei în anul

2013) aferentă facturilor emise de .X. (Anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală).

**În drept**, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“(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, respectiv 01.01.2010-31.12.2013, prevede:

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

*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. 155<sup>1</sup> alin. (1);”*

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. 155<sup>1</sup> alin. (1) 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.

Totodată, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile facturate de .X. și de la .X. sunt aferente operațiunilor sale taxabile, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferente acestor operațiuni.

Se reține că la baza acestei impuneri, respectiv a celor constatate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele prezentate de societate, urmare solicitării de justificare a necesității achiziției serviciilor în cauză în scopul activității desfășurate, și anume faptul că:

- societatea a prezentat numai fișe de cont și facturi fiscale având ca obiect „inspecție de calitate” și „alte cheltuieli”;

- facturile având ca obiect „alte cheltuieli” aveau anexate chitanțe de retragere numerar bancomat, bonuri taxi, facturi închiriere mașini (marca Mercedes, Land Rover), notă de plată restaurante fără bonuri fiscale anexate, bonuri fiscale emise de către cluburile de agrement de pe litoral de tipul „Fratelli”, facturi sală fitness, bonuri fiscale pentru băuturi alcoolice, închiriere motoscutere agrement, bonuri servicii spălat/călcat îmbrăcăminte, bonuri cremă plajă, deodorant, jucării, gel de duș, bonuri țigări etc.;

- prin Nota explicativă nr. .X./07.07.2015, contribuabilul a precizat că din cauza unor erori administrative este dificil de găsit restul situațiilor de lucrări pentru acest prestator;

- la Nota explicativă, societatea a anexat ca justificare o documentație în care este prezentată activitatea firmei .X., respectiv a serviciilor ce pot fi efectuate, susținute de diverse ilustrații asupra echipamentelor utilizate, care la cap. „Echipamente de protecție și Resurse umane” se precizează serviciile ce pot fi efectuate cu specialiștii săi pentru .X., iar în ceea ce privește achizițiile de servicii de la .X., un „Certificat acceptare” (1 filă), document nedatat și fără număr de înregistrare, fără semnătura și ștampila .X., cu antetul .X. .X. – Spania, care are anexat o listă cu toate facturile emise în perioada 2010-2013 etc.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, nu înțelege să depună niciun fel de documente justificative din care să rezulte că serviciile în cauză sunt aferente operațiunilor sale taxabile, susținând că singura cerință pentru



deducerea taxei pe valoarea adăugată constă în deținerea unei facturi corect întocmite, iar documentele necesare justificării prestării efective a serviciilor (cum ar fi contracte, rapoarte, timesheet-uri) sunt prevăzute drept condiții doar pentru deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit. De asemenea, contestatarul atrage atenția, prin raportare la răspunsurile oficiale formulate la diverse adrese de Ministerul Finanțelor Publice (Anexa 8 la contestație), asupra faptului că deductibilitatea taxei trebuie analizată strict pe baza prevederilor art.145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Într-adevăr, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate la art.155 din Codul fiscal, însă aceasta reprezintă doar o condiție formală, or potrivit celor explicitate mai sus pe baza prevederilor legale citate, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea cumulativă a cerințelor de formă și fond stipulate, așa cum invocă chiar contestatarul, la art.145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Se reține că îndeplinirea cerințelor de fond, care reglementează însăși existența dreptului de deducere, presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Organul de soluționare a contestației reține că, într-adevăr, nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabileasca ce documente se impun a fi întocmite, având în vedere că proba/dovada prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, însă, 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.

Mai mult, se reține că, prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că

*„(...) 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. (...) pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.”*

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, susținerile contestatarului sunt neîntemeiate și în contradicție cu punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate din carul Ministerul Finanțelor Publice (Anexa 8 la contestație) invocat chiar de societate, iar înscrisurile prezentate organelor de inspecție fiscală, analizate și detaliate în raportul de inspecție fiscală, menționate mai sus, nu pot fi reținute ca documente justificative pentru operațiunile facturate de .X. și de la .X..

Totodată, în ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia în situația în care se considera că aceste servicii nu ar fi fost prestate, având în vedere aplicarea mecanismului neutru de taxare inversă, ar trebuit anulată atât TVA colectată cât și TVA deductibilă, sens în care invocă jurisprudența CJUE, respectiv cazurile conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade SpA, și punctul de vedere exprimat de Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția de Legislație Impozite Indirecte (Anexa 9 la contestație), aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în speță organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială realitatea prestării serviciilor – doar în această situație măsura anulării taxei deductibile evidențiate prin aplicarea mecanismului taxării inverse implica și anularea taxei colectate - ci faptul că societatea nu a justificat cu documente faptul că serviciile facturate de .X. și de .X. au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.R.L.

Se reține că, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, „[...] persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, 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)”, iar potrivit art.150 alin.(2) din același act normativ „taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>,

*care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”*

Totodată, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.(3), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, alin. (4), din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, „înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.[...]”

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale -, iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație, or, potrivit celor reținute mai sus S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat documente care să justifice că serviciile facturate de .X. și de .X. au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, susținerea societății potrivit căreia stricta destinație a serviciilor achiziționate de la prestator este probată intrinsec prin însuși caracterul foarte tehnic și specific al prestațiilor, astfel că achizițiile de servicii de consultanță sunt realizate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, este în contradicție cu documentele anexate facturilor având ca obiect „alte cheltuieli”, detaliate mai sus, precum și cu documentele pe care societatea le-a prezentat organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în

materie, faptul că societatea nu a depus documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii facturate de .X. și de .X., fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./ 07.08.2015** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./ 07.08.2015 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**3. Referitor la accesorii în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă totală de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principalem”*. Astfel:**

**3.1. Întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată suma de .X. lei, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.08.2015 **fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept enunțat mai sus.**

**3.2. În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, necontestată de societate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(7), art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea, deși nu a contestat din Decizia de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015 debitul de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, a înțeles să conteste accesoriile aferente acestuia, fără însă să prezinte argumente de fapt și de drept cu privire la obligațiile fiscale accesorii stabilite suplimentar în sarcina sa prin acest titlu de creanță.

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

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborat cu pct.11.1. lit.b) 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, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

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

Așa cum s-a reținut în situația de fapt, deși societatea nu a contestat Decizia de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015 în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, a înțeles să conteste accesoriile aferente acestuia, fără însă să prezinte argumente de fapt și de drept cu privire la aceste obligații fiscale accesorii.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, faptul că societatea, deși se îndreaptă cu contestația împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015 prin care s-a stabilit suplimentar de plată **accesorii**

**în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, necontestată de societate, nu aduce niciun fel de motivații, și întrucât „organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, conform prevederilor pct.2.5. 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, 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.b) 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, citat mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.08.2015, **în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.****

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) 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

## **D E C I D E**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./ 07.08.2015, **în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./07.08.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./ 07.08.2015, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

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

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

**DIRECTOR GENERAL**  
**.X.**