



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili**

ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București
Tel.: 021 4089410
Fax.: 021 4089420

DECIZIA nr. 24/2016
privind soluționarea contestației depusă de
SC XXX SA CLUJ
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații din cadrul
Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC 1028/X2016

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr. XXX/25.02.2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC 1028/X2016 asupra contestației formulată de **SC XXX SA**, cu sediul în Municipiul Cluj – Napoca, ...

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-MC X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si Raportul de inspectie Fiscala nr. F-MC X/2015, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, in baza prevederilor Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu prevederile Ordinului A.N.A.F. nr.3741/23.12.2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015.

Prin Decizia de impunere nr. F-MC X/2015 au fost stabilite in sarcina S.C. XXX SA obligatii suplimentare de plata in suma totala de X lei , dupa cum urmeaza:

- X lei taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata
- X lei dobinzi de intarziere
- X lei penalitati de intaziere

Prin contestatia depusa S.C. XXX SA solicita:

1. Anularea partiala a Deciziei de impunere nr.F-MC X/2015 si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/2015 in ceea ce priveste stabilirea in sarcina Societatii a sumei de **X lei** cu titlu de TVA, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora.

2. Exonerarea Societatii de la plata sumei de X lei reprezentand TVA impusa suplimentar prin Decizia de impunere, precum si a obligatiilor fiscale

accesorii aferente sau restituirea sumelor in situatia in care acestea vor fi achitate sau executate in orice forma pana la data solutionarii contestatiei.

Prin adresa inregistrata la ANAF sub nr. 21669/2016si DGAMC sub nr. 30.324/2016, societatea a depus la dosarul contestatiei traduceri din limba engleza in limba romana a contractului nr. 4866/09.10.2012 incheiat cu X SRL, a contractului nr. 4654/23.07.2012 incheiat cu X SRL, a anexelor 13,14 si 15 la contestatie, asa cum se precizeaza in adresa in cauza.

Intrucat societatea a contestat partial Decizia de impunere nr. F-MC X/2015 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv TVA in suma de X lei si accesoriile aferente reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, fara a specifica cuantumul acestora, in vederea solutionarii contestatiei formulate de SC XXX SA s-a inaintat catre Serviciul de inspectie X adresa inregistrata sub nr. SSC 1028/02.03.2016 in vederea comunicarii accesoriilor aferente sumei contestate. Prin raspunsul formulat prin adresa nr. 103.226/09.03.2016, inregistrat sub nr. SSC 1040/10.03.2016, s-a comunicat cuantumul accesoriilor aferente sumei contestate ca fiind format din:

- dobanzi/majorari de intarziere:	X lei
- penalitati de intarziere:	X lei
Total	X lei

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare”*, contestațiile sunt soluționate în baza normelor legale in vigoare la data cand s-a născut dreptul contestatarei la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere că Decizia de impunere nr. F-MC X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/2015 au fost comunicată societății in conformitate cu prevederile art. 47 alin.(1) din Legea nr. 207/2015, la data de **07.01.2016**, fapt confirmat prin semnatura de primire pe decizia de impunere. Contestația a fost înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în data de **09.02.2016** sub numărul 11.175 si la Activitatea de Inspectie Fiscala in data de 09.02.2016 sub nr.102.493.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 si art. 272 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data comunicării Deciziei de impunere nr. F-MC X/2015, la data înregistrării contestației societatea regăsindu-se la poziția

nr. 281 din Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/17.12.2015 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de **SC XXX SA**.

I. Prin contestația formulată SC XXX SA solicită desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-MC X/2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. **F-MC X/2015** și pe cale de consecință să se considere debitul în suma de X lei reprezentând Taxa pe valoarea adăugată, majorările de întârziere în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei ca fiind nedatorate. Majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente debitului în sumă de X lei, sumă ce face obiectul prezentei contestații formulate de **S.C. XXX S.A** au fost comunicate de Departamentul Activitatea de inspecție fiscală cu adresa nr. 103.226/09.03.2016 înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC 1040/10.03.2016, umare adresei nr. SSC 1028/02.03.2016, înregistrată la A.I.F. sub nr.103.009/02.03.2016 prin care s-a solicitat cuantumul accesoriilor.

Sumele contestate au fost stabilite de echipa de control din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuată în perioada 12.02.2015 - 30.09.2015, pentru perioada 01.04.2010 – 31.12.2014, ce avut ca obiect verificarea respectării de către societate a prevederilor legislației în vigoare cu privire la modul de constituire, înregistrare, declarare și virare a TVA, în conformitate cu prevederile Titlului VI din Codul fiscal.

Societatea contestată susține că Decizia de impunere nr. F-MC X/2015 este netemeinică și nelegală, întrucât consideră că a îndeplinit toate condițiile impuse de Titlu VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, în ceea ce privește tranzacțiile efectuate.

Din conținutul contestației rezultă că sumele stabilite de organele de inspecție fiscală se datorează:

- constatările lipsei de documente justificative potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991 pentru achiziționarea de servicii, fapt ce a determinat organul de control să considere că aceste achiziții nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății;
- neconcordanțe identificate în declarațiile cod 394 depuse de furnizor;
- achiziții de bunuri pentru care nu s-a confirmat materialitatea recepției la locațiile indicate pe facturile de achiziție;
- stabilirea incorectă a bazei de impozitare pentru produsele finite vândute de SC XXX Prod SRL sub cost.

Sumele care fac obiectul contestației SC XXX SA, din care X lei TVA stabilită suplimentar și accesorii în suma de X lei, s-a constatat că provin de

la un numar de 11 unitati prestatoare de servicii dupa cum urmeaza: SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL – X lei, SC X SRL – X lei, SC X SRL – X lei, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL – SC X SRL – X lei, SC X – X lei, SC X SRL - X lei si livrari de la SC XXX Prod SRL - X lei.

In contestatie se mai mentioneaza ca in data de 08.12.2015 societatea a depus in termenul prevazut de lege, un punct de vedere, cu privire la constatările echipei de inspectie, dar nu s-a tinut cont de argumentele invocate de societate la intocmirea Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata.

Argumente in sustinerea contestatiei

Societatea Comerciala XXX SA a fost infiintata in anul 1991 iar in decursul timpului s-a dezvoltat un grup de companii cu activitate in domeniul electro-energetic. In anul 2014 a fost finalizata o procedura de reorganizare prin fuziune (Rezolutia nr. 7353 din data de 30.03.2014 a Oficiului Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Cluj), fiind absorbite de catre SC XXX SA 5 societati din cadrul grupului dupa cum urmeaza:

- SC XXX Prod SRL Jibou,
- SC XXX Group SRL Cluj ,
- SC X SRL Cluj,
- SC X SA Cluj,
- SC X SA Cluj.

Societatea are in obiectul de activitate servicii de audit energetic, consultanta in programe de eficienta energetica si energii regenerabile, proiectare si servicii de inginerie specializate, anteprenoriat pentru instalatii electrice complexe, productie de echipamente de medie si joasa tensiune, operare instalatii energetice, aparate de iluminat si totodata ofera solutii complete in domeniul electric tuturor celor care construiesc parcuri industriale, complexe comerciale, ansambluri rezidentiale, unitati de productie sau alte obiective care necesita alimentarea cu energie X.

Principalele operatiuni desfasurate de catre SC XXX SA in perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.04.2010 - 31.12.2014 s-au concretizat in:

- Livrari locale de bunuri constand in aparate pentru distributia si comanda electricitatii, contoare electrice, modemuri, relee, tablouri electrice si de automatizare etc.;
- Prestari de servicii locale constand in anteprenoriat general pentru instalatii electrice de inalta, medie si joasa tensiune, proiectare si executie de sisteme de masura si protectie pentru procese industriale si de sisteme de gestiune a energiei electrice, sisteme de dispecerizare a instalatiilor tehnologice, automatizari industriale ale proceselor tehnologice, actionari electrice, instalatii pentru controlul turatiei;

- Livrari intracomunitare de bunuri, livrari de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii;
- Prestari de servicii pentru care locul din perspectiva TVA este la beneficiar.

Pentru realizarea operatiunilor mai sus mentionate, societatea a efectuat achizitii de bunuri si servicii de la diverse companii ce s-au materializat in:

- Achizitii de lucrari de constructii – montaj , servicii de mentenanta, defrisari, servicii de consultanta, proiectare, intocmire documentatii tehnice, parametrizari și altele;
- Achizitii locale de bunuri constand in materiale si echipamente electrice de inalta, medie si joasa tensiune, generatoare de curent, aparate de masura, mijloace de transport, cherestea;
- Achizitii intracomunitare de bunuri si servicii constand in echipamente de comutatie primara si secundara, cabluri, terminale, servicii de integrare contoare electrice, servicii de instalare dupa livrare, servicii testare ;
- Importuri de bunuri constand in relee, izolatori, routere , cablu , etc.

In argumentarea netemeinciei și nelegalității Deciziei de impunere si a Raportului de inspecție fiscală Societatea contestatară invocă :

1. dispoziții din legislația fiscală națională

2. jurisprudenta europeană

In sinteză, SC XXX SA susține ca a indeplinit toate condițiile impuse de prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, Titlu VI Taxa pe valoarea adăugată, in ceea ce privește tranzacțiile efectuate, iar pe de altă parte faptul că organele de inspecție fiscală au invocat in negarea dreptului de deducere TVA al Societații neindeplinirea unor dispoziții ale legislației contabile care nu au nici un fel de relevanță, conform legislației nationale și europene in materie de TVA, fiind invocate in mod eronat in motivarea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală.

In interpretarea și aplicarea dispozițiilor legale pentru care dreptul de deducere TVA a fost negat, organele de inspectie fiscală au invocat in motivarea acestui refuz lipsuri de ordin formal ale inscriurilor care probează prestarea de către terți a serviciilor in beneficiul Societatii, susținând că in aceste condiții, acestea nu ar mai intruni cerințele legislației contabile pentru a putea fi inregistrate in contabilitate, neavand astfel calitatea de „**document justificativ**” in conformitate cu dispozițiile pct.2 din anexa 1 la OMPF nr. 3512/2008 și cu dispozițiile art. 6 din Legea Contabilitații nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completarile ulterioare, motive care nu au legatură cu cerințele punctuale ale legislației fiscale.

Pe de altă parte contestatară susține că din perspectiva determinarii situației de fapt prin raportare la substanța economica, și nu prin raportare la

aspectele de ordin formal stă dovada principiului prevalenței substanței asupra formei reliefat în mod constant de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene care a statuat că și atunci când nu sunt respectate condițiile de ordin formal impuse de legislație pentru deducerea TVA, odată dovedit fondul tranzacției, organul fiscal acordă contribuabilului dreptul de deducere a taxei.

Astfel Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă condițiile de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoana impozabilă (Cauzele C-392/09, C-95/07 și C-96/07).

Invocând argumente de ordin procedural Societatea contestată susține că pentru operațiunile la care a fost negat dreptul de deducere a TVA, în temeiul principiilor și a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie de TVA, inspectorii fiscali nu puteau nega dreptul de a deduce TVA aferentă unor operațiuni economice a căror realitate a fost dovedită de Societate, pe motiv că unele documente justificative nu ar conține anumite informații cerute de o legislație contabilă secundară din perspectiva TVA, întrucât aceste aspecte nu sunt prevăzute de legea fiscală națională și comunitară și nici nu pot să prevaleze asupra realității și scopului economic al tranzacțiilor.

Referitor la aspectele invocate în contestație sunt aduse, in esenta, următoarele argumente pentru fiecare sumă în parte, neadmisa la deducere sau colectată suplimentar, astfel:

1. Cu privire la suma de X lei (X + X+ X) aferentă unor facturi emise de către SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL se specifică faptul că suma este aferentă unor facturi emise în luna februarie 2013 de către diverse entități în baza contractelor încheiate cu XXX pentru serviciile de defrișări vegetație pe care societatea s-a obligat să le presteze împreună cu alte servicii, către beneficiarul său, CEZ Distribuție.

Organele de control au refuzat dreptul de deducere invocând următoarele aspecte :

- Documentul Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor de defrișare este semnat în calitate de beneficiar de SC CEZ Distribuție Craiova și nu de SC XXX SA căruia îi sunt facturate serviciile, astfel, recepția nefăcându-se în nume propriu de SC XXX SA, nu se poate considera că fiecare entitate a primit și prestat în nume propriu serviciul respectiv.
- În facturile fiscale de achiziție la rubrica <denumirea produselor sau serviciilor> societatea emitentă a înscris drept explicații <defrișări CE Județean MT –JT CF deviz..> , iar în vederea stabilirii realității și legalității operațiunilor economice înscrise în facturi, XXX a prezentat un document denumit "Centralizator devize lucrări de defrișare nr..." în care sunt

prezentate lucrări de tipul <LEA (linie electrică aeriană) JT PTA 965 Plosca ..."cantitate, tarif" fără a specifica la cantitate tipul. Organele de control au concluzionat că facturile fiscale emise nu dobândesc calitatea de document justificativ din punct de vedere al art. 155 Cod fiscal și a Legii Contabilității nr. 82/1991.

Societatea nu este de acord cu opinia organelor de control, subliniind lipsa de substanță a motivelor invocate, opinie prin care se considera că din documentele puse la dispoziție de către XXX, nu se face dovada prestării în fapt a serviciilor de defrișare, pe motiv că documentele analizate nu ar avea calitatea de document justificativ în conformitate cu legislația în vigoare.

Argumentele societatii:

a) Cu privire la faptul că procesele verbale de recepție nu au fost semnate de XXX în calitate de cumpărător – revănzător.

Societatea a încheiat un acord cadru de prestări servicii cu CEZ Distribuție SA constând în revizii tehnice (RT), reparații accidentale (RA), reparații de nivel 1 (R1), reparații echipamente energetice (REE), managementul deranjamentelor ocazionale, reparații de tip R2, RA2 și defrișări, pentru instalațiile de înaltă, de medie și joasă tensiune din X aparținând CEZ Distribuție SA.

În baza acestui acord, XXX SA avea dreptul să încheie contracte subsecvente în vederea îndeplinirii obligațiilor contractuale. Contractele încheiate cu cei trei subcontractori menționează clar doar obligația prestării serviciilor de defrișare, acestea reprezentând doar o parte din serviciile pe care XXX s-a obligat să le presteze către CEZ Distribuție.

Având în vedere că Societatea realizează în principal lucrări de instalații electrice, neavând capacitatea legală și tehnică pentru a desfășura servicii de defrișare, în vederea prestării de operațiuni de defrișare de vegetație, Societatea a subcontractat serviciile respective către SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, în vederea îndeplinirii obligațiilor contractuale încheiate cu beneficiarul său CEZ Distribuție. În acest sens, precizează că respectivele lucrări de defrișări au fost efectuate în conformitate cu planul de defrișări întocmit de CEZ Distribuție. Mai mult decât atât, în prestarea serviciilor respective s-au respectat prevederile agreeate conform Metodologiei de lucru aferentă contractului încheiat între XXX și Cez Distribuție cât și cele agreeate prin Metodologia de lucru aferentă contractelor încheiate cu cei trei furnizori, care precizează că recepția lucrărilor se face între beneficiar (adică CEZ Distribuție) și prestator (adică SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL). De asemenea prestatorul reprezintă personalul desemnat aparținând oricărui subcontractant. Contractul cadru încheiat între XXX și CEZ Distribuție menționează ca XXX poate angaja subcontractanți pentru furnizarea serviciilor agreeate. Având în vedere cele menționate în cadrul Metodologiilor de lucru mai sus amintite, recepția lucrărilor se face în baza proceselor

verbale de recepție semnate de beneficiar, în cazul de față CEZ Distribuție și prestator, în cazul de față unul din cei trei subcontractori. Așadar, contrar abordării inspectorilor fiscali, XXX nu avea obligația să semneze pentru recepția serviciilor de defrișare. Având în vedere că recepția lucrărilor de defrișare a fost certificată prin semnarea de către beneficiarul final (CEZ Distribuție), rezultă că serviciile au fost efectiv prestate conform cerințelor CEZ Distribuție, astfel încât societatea a dovedit îndeplinirea condiției substanțiale, adică serviciile de defrișare au fost efectiv prestate.

b) Cu privire la faptul că facturile fiscale emise de subcontractori nu ar reprezenta document justificativ, contestatara susține că facturile primite de la prestatori conțin toate informațiile prevăzute de Codul fiscal. Se precizează faptul că toate facturile primite de Societate de la subcontractori, fac referire în cadrul rubricii „denumirea produselor sau a serviciilor” la serviciile prestate în conformitate cu devizul aferent, deviz care respectă planul de defrișări întocmit de beneficiarul lucrărilor de defrișare, CEZ Distribuție.

Devizele care însoțesc facturile emise de subcontractori sunt întocmite conform planului anual de defrișări transmis de beneficiarul final, CEZ Distribuție. Facturile primite de către societate cu privire la serviciile de defrișări sunt însoțite și de procese verbale de recepție ce conțin toate informațiile privind serviciile prestate, permițând identificarea acestora, a locului și data prestării.

Față de cele menționate se solicită organului de soluționare să constate că Societatea a respectat toate prevederile legale privind deducerea TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la SC X SRL, SC X SR și SC X SRL, fiind îndreptățită să beneficieze de dreptul de deducere al taxei.

2. Referitor la suma de X lei reprezentând TVA aferentă unor facturi emise de X SRL în cursul anului 2012 cu privire la serviciile de auditare a documentațiilor lucrărilor executate în cadrul acordului cadru de prestări servicii de mentenanță nr. 17260/01.01.2011 încheiat de XXX cu CEZ Distribuție, pentru care organele de control au refuzat dreptul de deducere al taxei, se contestă următoarele :

- referitor la forma facturii, se precizează faptul că toate facturile primite de Societate de la X SRL - în legătură cu care s-a refuzat Societății dreptul de a deduce TVA - fac referire în cadrul rubricii „denumirea produselor sau a serviciilor” la contractul încheiat între părți, respectiv contractul de prestări servicii nr. 101/27.01.2011. Așa cum se poate observa din obiectul contractului acesta se referă exclusiv la prestarea serviciilor de auditare a documentațiilor lucrărilor în cadrul acordului cadru de prestări servicii de mentenanță nr. 17260/01.01.2011. Din moment ce contractul are ca obiect prestarea unui singur tip de servicii în schimbul unui preț, iar factura face referire la serviciile prestate în baza contractului, rezultă că serviciile

menționate în cadrul facturii sunt serviciile de auditare a documentelor, astfel încât în mod nelegal inspectorii fiscali apreciază că facturile nu ar îndeplini prevederile art 155 alin (5) lit. h) din Codul fiscal.

- necesitatea menționării „cantității, prețului unitar” în cuprinsul facturilor denota caracterul eronat al analizei, având în vedere că obiectul facturilor reprezintă o prestare de servicii, iar nu livrare de bunuri și ca atare, aceste elemente nici nu puteau fi înserate în cuprinsul facturilor, fiind improprie cuantificării prețului unui serviciu prestat.

- documentul denumit „Venituri CEZ luna...” este un centralizator întocmit de către Societate, centralizator ce stă, în conformitate cu prevederile contractuale, la baza stabilirii contraprestației serviciilor de audit furnizate de prestatorul X, ca procent din valoarea lucrărilor de mentenanță facturate de XXX către CEZ Distribuție. În acest sens se precizează că simpla referire la serviciile din contract este suficientă având în vedere că în contractul respectiv se face referire exclusivă la un singur tip de serviciu, astfel este foarte ușor de determinat natura serviciului prestat numai din referirea la contract.

- menționează că documentul denumit „Venituri CEZ...” este semnat doar de XXX nu și de prestatorul X, deoarece în mod evident X nu deține informații cu privire la situația lucrărilor facturate de XXX către CEZ Distribuție, acesta neavând nicio implicare în derularea efectivă a serviciilor dintre aceste din urmă părți, chiar dacă acționa ca și sub-contractor al XXX, X nu avea de ce să participe la încheierea documentului din faza derulării respectivului contract.

Facturile pentru care a fost refuzat dreptul de deducere a TVA sunt însoțite de documente justificative: contract, raport lucrari, raport vizita in teren, proces verbal de receptie a serviciilor, poze ale lucrarilor auditate si certificate (anexa 10).

3. Cu privire la suma de X lei aferentă unor facturi emise de către SC X SRL.

Această sumă este aferentă facturii emise de către SC X SRL pentru serviciile de asistență tehnică prestate în vederea re tehnologizării stației 400 kV X.

Societatea a încheiat un contract cu TransX SA pentru re tehnologizarea stației 400 kV X. În baza acestui contract XXX avea dreptul să încheie contracte cu diverși subcontractori în vederea îndeplinirii obligațiilor contractuale. Deoarece XXX nu avea capacitatea de a derula singură acest proiect, Societatea a încheiat contractul nr. 8 din 21.10.2009 cu X, conform căruia aceasta din urmă presta către Societate servicii de asistență tehnică la realizarea lucrării "Retehnologizare Stația 400kV X". Prin urmare din prevederile contractului încheiat cu X reiese clar că serviciile prestate de aceasta din urmă au fost strâns legate de contractul de servicii

incheiat de Societate cu TransX SA și au fost efectuate în vederea realizării de operațiuni taxabile cu TransX SA.

Conform prevederilor Codului fiscal, TVA se deduce exclusiv pe baza facturii emise de furnizor, nefiind prevazuta necesitatea existentei altor documente pentru deducerea TVA.

Dovedirea prestarii unui serviciu se face cu orice mijloc de proba prevazut de Codul de procedura fiscala, acesta constituind un *fapt juridic*, prevederile OMFP 3512/2008 si calitatea de document justificativ a unui in scris neavand nicio relevanta din aceasta perspectiva.

Astfel, societatea a indeplinit atat conditiile formale cat si cele substantiale privind dreptul de deducere a TVA.

4. Cu privire la suma de X lei aferenta unor facturi emise de SC X SA, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL.

In facturi este mentionata livrarea unor bunuri sau prestarea unor servicii necesare societatii in vederea prestarii de catre XXX a serviciilor de constructii-montaj. XXX a incheiat cu SC X SRL un numar de 3 contracte (din 2008 si 2012) pentru lucrarile de constructii-montaj la Parcul Eolian X (anexa 12). Avand in vedere complexitatea lucrarilor XXX a subcontractat parte din lucrari cu cele patru societati indicate anterior, de la care a primit facturi insotite de documente justificative dupa cum urmeaza:

- SC X SA a emis doua facturi, necontestate de organele fiscale din punct de vedere al formei.

Factura din 22.04.2010 a fost emisa in baza Acordului contractual nr. 15 din 03.03.2009 incheiat intre parti in vederea realizarii de fibra optica si retea date control, pentru indeplinirea contractului din anul 2008 referitor la Parcul Eolian X incheiat cu SC X SRL (anexa 13).

Factura din 11.02.2013 a fost emisa in baza comenzii si ofertei din 23.11.2012.

In plus, cele doua facturi sunt insotite de devizul de lucrari nr. 11 respectiv doua anexe ce detaliaza activitatile prestate, cantitate, pret unitar si pret total.

Considera astfel ca documentele prezentate in timpul controlului dovedesc prestarea serviciilor primite, si daca organele fiscale ar fi solicitat traducerea documentelor Xactate in limba engleza ar fi avut astfel posibilitatea unei analize mai detaliate. Considera ca organele de inspectie fiscala ar fi considerat documentele necorespunzatoare datorita faptului ca erau intocmite in limba engleza.

- Pentru SC X SRL detine factura din 08.02.2013, a carei forma nu a fost contestata de organele fiscale, indeplinind astfel conditia formala pentru exercitarea deductiei TVA. Anexeaza contestatiei (anexa nr. 14) Acordul de subcontractare incheiat cu prestatorul, in vederea realizarii serviciilor/lucrarilor de proiectare, livrare si montare echipamente de climatizare si ventilare la Parcul Eolian X, si anexa la factura cuprinzand detalierea activitatilor prestate de furnizor si preturile aferente.

- SC X SRL a emis factura din 07.02.2013, in baza Acordului de subcontractare din 16.10.2012, avand la baza contractul din 09.10.2012 incheiat cu X SRL, in vederea realizarii serviciilor/lucrarilor de proiectare, livrare si montare echipamente de climatizare si ventilare necesare Lucrarii pentru extindere "Cladire camera de control" din Parcul Eolian X. Lucrarile sunt detaliate in anexe pe care le depune atasat contestatiei (anexa nr. 15). Factura primita este insotita de o „Lista de cantitati si preturi” ce detaliaza achizitiile efectuate si preturile acestora.

- SC X SRL a emis factura din 07.02.2013, ce indeplineste conditiile de forma. Factura a fost emisa in baza Acordului de subcontractare din 23.07.2012, avand la baza contractul din 23.07.2012 incheiat cu X SRL, incheiat in vederea prestarii serviciilor/lucrarilor de livrare si montare echipamente, constructii civile si instalatii necesare lucrarii pentru extinderea Camerei de control din Parcul Eolian X. Factura este insotita de documente justificative: contract, acord de subcontractare, anexa cu privire la serviciile prestate.

In concluzie, societatea arata ca in toate cazurile facturile primite au fost corect intocmite, au fost insotite de documente comerciale ce dovedesc ca serviciile achizitionate au fost in folosul operatiunilor sale impozabile, ceea ce face ca societatea sa indeplineasca conditiile formale si substantiale pentru exercitarea dreptului de deductie al taxei. In plus achizitiile au fost refacturate catre X SRL.

5. Cu privire la suma de X lei aferenta unor facturi emise de catre Filiala de Intretinere si Servicii Energetice „X Serv”, in privinta carora au fost identificate neconcordante in declaratia cod 394 depusa de furnizor.

XXX a declarat corect aceste achizitii in declaratia 394 si decontul de TVA si nu i se pot imputa erorile furnizorului in completarea declaratiilor sale, avand in vedere prevederile legislatiei nationale si comunitare.

Conform controlului incrucisat efectuat la furnizor de organele fiscale, mentionat in RIF, acesta nu a prezentat documente care sa confirme realitatea prestarii serviciilor facturate. Or, in aceasta situatie organele fiscale trebuiau sa verifice mai profund ce reprezinta facturile emise si neinregistrate

in contabilitate, avand varianta sa concluzioneze ca furnziorul trebuia sa inregistreze si sa declare facturile emise si nu sa inlature dreptul de deducere al XXX.

Referirile nemotivate ale organelor fiscale la aplicarea art. 11 din Codul fiscal sunt neintemeiate, in conditiile in care nu s-a contestat existenta livrarii de bunuri si nu s-a indicat, pe baza de probe existenta unei alte tranzactii. Tranzactia nu a fost reincadrata.

Facturile au fost corect intocmite si nu s-a contestat faptul ca achizitiile nu au fost utilizate in folosul operatiunilor impozabile realizate.

Societatea a efectuat demersuri in vederea obtinerii unor dovezi cu privire la existenta facturilor in posesia furnizorului, primind o adresa de la lichidatorul desemnat prin care se mentioneaza detinerea la sediul furnizorului a majoritatii facturilor in cauza (exemplarul rosu si albastru). Facturile le-a achitat prin banca si detine centralizatoare cu situatii de lucrari atasate la fiecare factura (anexa nr. 17).

6. Cu privire la suma de X lei aferenta unor facturi emise de SC X SRL cu privire la bunuri pentru care nu se confirma materialitatea receptiei.

Echipamentele facturate au fost achizitionate de XXX de la X si au fost folosite in executarea lucrarilor de constructii-montaj ale proiectelor Iulius Mall 1 din Cluj Napoca si la retehnologizarea fabricii Knauf din Aghires. Respectivetele echipamente au fost refacturate catre executantul lucrarilor electrice pentru cele doua proiecte, anexandu-se facturile emise de societate catre X SRL (anexa nr. 18).

Faptul ca facturile mentioneaza o alta adresa de livrare decat cea mentionata in notele de receptie, nu reprezinta un motiv legal de respingere a dreptului de deducere, atata timp cat societatea a dovedit faptul nemijlocit al receptiei si folosirii bunului.

In baza denumirii produsului (e.g. trafo uscat 20/0.4 1000KVA) se poate face legatura intre achizitie si livrare. La factura emisa catre X este atasat un document de asamblare din 25.02.2014 din care se poate observa ca s-au folosit bunurile achizitionate.

In privinta locatiei diferite mentionate pe notele de receptie fata de cea mentionata in facturile de achizitie, pe de o parte organele fiscale aveau posibilitatea identificarii fizice a bunurilor achizitionate si nu exista nici o interdictie legala ca o magazie sa aiba mai multe locatii.

Organele fiscale s-au oprit la un detaliu de forma, fara a analiza substanta economica a tranzactiei in baza tuturor documentelor si circumstantelor aferente.

7. Cu privire la suma de X lei, reprezentand TVA colectata suplimentar ca urmare a stabilirii incorecte a bazei impozabile de catre SC XXX Prod SRL pentru livrari de bunuri.

Aceasta suma este aferenta livrarilor de bunuri efectuate de catre SC XXX Prod SRL (societate absorbita de catre XXX, in continuare „Societatea”) in perioada ianuarie-martie 2014, pentru care Societatea a facturat venituri mai mici decat costul de productie. Concomitent TVA colectata de Societate pentru livrare a fost mai mica decat TVA dedusa pentru costul de productie. Organele de inspectie fiscala au retinut ca SC XXX Prod SRL a diminuat artificial baza de impunere a TVA pentru bunurile vandute si implicit TVA colectata aferenta acestora.

Societatea nu este de acord cu opinia organelor de inspectie fiscala, aratand ca:

- pretul de vanzare stabilit de societate cuprinde intreaga contrapartida obtinuta in schimbul livrarii, asa cum prevede art. 137 din Codul fiscal. Contrapartida este definita de practica comunitara ca ceea ce se primeste in mod real si nu valoarea estimata;

- partile nu sunt persoane afiliate, prin urmare nu sunt aplicabile prevederile art. 137 alin. (1) referitoare la valoarea de piata;

- legislatia TVA nu prevede expres ca in cazul vanzarii sub pretul de cost, TVA ar trebui platita la costul de productie al bunului respectiv;

- art. 11 din Codul fiscal nu este incident, organul fiscal nu neaga operatiunea in sine, punand sub semnul intrebarii doar tratamentul fiscal al acesteia, iar pretinsa diminuare artificiala a bazei de impozitare in scopuri legate de TVA este o constatare nefondata.

Societatea invocă in cuprinsul contestatiei temeiurile legale pe care isi intemeiaza contestatia, in special prevederile Codului fiscal referitoare la TVA cum sunt art. 137, art. 145 si art. 146 si hotarari ale CJUE date in interpretarea Directivei referitoare la TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-MC X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr. F-MC X/2015, **organele de inspectie fiscala** din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina societății XXX SA, TVA de plata suplimentara in suma totata de X lei si accesorii aferente, din care societatea contesta TVA in suma de 1.378.851 lei si accesorii aferente.

TVA contestata s-a stabilit prin neadmiterea deducerii TVA in suma de **X lei**, dedusa de societate si colectarea TVA suplimentara in suma de **X lei**.

A. TVA neadmisa la deducere de organele de inspectie fiscala, in suma de X lei, se compune din TVA provenind din achizitii, dupa cum urmeaza:

Nr.	Furnizor	Suma TVA -lei-	Achizitia	Motiv neadmitere
1.	SC X SRL		Servicii	Nu se face dovada prestarii in fapt
2.	SC X SRL		Servicii	Nu pot fi identificate ca prestate si utilizate
3.	SC X SRL		Servicii	Nu pot fi identificate ca prestate si utilizate
4.	SC X SRL		Servicii auditare	Nu pot fi justificate ca fiind efectuate in fapt
5.	SC X SRL		Servicii	Nu s-au prezentat documente care sa justifice prestarea efectiva
6.	SC X SRL		Servicii	Nu s-au prezentat documente care sa justifice prestarea efectiva
7.	SC X SRL		Servicii	Nu s-au prezentat situatii sau devize de lucrari care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor
8.	SC X SRL		Servicii	Nu s-au prezentat situatii sau devize de lucrari care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor
9.	SC X SRL		Servicii	Nu s-au prezentat documente care sa justifice prestarea efectiva
10.	FISE „X” SA			Neconcordante declaratia 394
11.	SC X SRL			Nu se confirma materialitatea receptiei bunurilor facturate

Total				
-------	--	--	--	--

B. TVA colectata suplimentar in suma de X lei in legatura cu XXX Prod SRL Jibou

Motivele colectarii TVA suplimentare, ca si motivele neadmiterii deducerii taxei, se precizeaza in decizia de impunere ca sunt prezentate detaliat in Raportul de inspectie fiscala din 18.12.2015, ce a stat la baza emiterii deciziei.

Astfel, motivul colectarii taxei suplimentare in suma de X lei este consemnat la pagina 30/47 din RIF ca fiind stabilirea incorecta de catre contribuabil a bazei de impozitare pentru livrari de bunuri.

In luna martie 2014 XXX Prod SRL este preluata prin absorbtie de contestatara. La data preluarii, conform bilantului si balantei de verificare ale societatii absorbite, s-au constatat urmatoarele:

- evidenta produselor finite obtinute se tine la cost de productie iar iesirea din gestiune se face la cost mediu ponderat;
- valoarea la care se descarca produsele din gestiune (rulaj cXitor cont 345 in suma de X lei) este mai mare decat veniturile ce se obtin din vanzarea produselor (cont 701, in suma de X lei), rezultand o pierdere in suma de X lei, la care prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% s-a stabilit de organele de inspectie fiscala TVA colectata suplimentar in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala apreciaza ca tranzactia prezentata, prin care se vand produse finite fara a se recupera cheltuielile ocazionate de producerea acestora, nu are un continut economic real, in consecinta in baza art. 11 alin. (1) organele fiscale pot reincadra forma tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia sau pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic. S-a concluzionat ca prin vanzarea sub pretul de productie s-a diminuat baza de impozitare a produselor vandute, ca in aval taxa a fost dedusa fara ca in amonte sa fie colectata macar la acelasi nivel, ca pentru acest motiv al vanzarii sub pret in perioada ianuarie- martie 2014 societatea a inregistrat TVA de rambursat, in baza acestor considerente si a art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, s-a colectat TVA suplimentara in cota de 24% aferenta sumei cu care produsele au fost vandute in pierdere.

Diferentele constatate suplimentar in sarcina SC XXX Prod SRL cad in sarcina contestatarii datorita procesului de fuziune prin absorbtie din data de 31.03.2014.

III. Având în vedere actele si documentele existente la dosarul cauzei, susținerea contestatarii în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatara și de organul fiscal se rețin următoarele:

III. 1 *Referitor la TVA neadmisă la deducere în suma de X lei și TVA colectată suplimentară în suma de X lei (în total X lei TVA stabilită suplimentară de plată) cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea taxei și au colectat TVA suplimentară, în condițiile în care societatea deține și depune la dosarul cauzei, în copie, facturi de achiziție și documente referitoare la prestarea serviciilor facturate, care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, iar colectarea TVA la vânzarea în pierdere nu este prevăzută de normele legale pe care se întemeiază decizia.*

În fapt, societatea contestă în parte Decizia de impunere nr. F-MC X/2015, pentru TVA de plată stabilită suplimentară în suma de X lei și accesoriile aferente în suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în suma de X prin: neadmiterea deducerii TVA pentru unele achiziții la care s-a considerat că nu se dețin facturi completate cu datele prevăzute de Codul fiscal sau că nu se dovedește prestarea efectivă a serviciilor consemnate în facturile de achiziție sau că acestea nu au fost achiziționate în folosul operațiunilor economice desfășurate de societate; și prin colectarea TVA suplimentară pentru vânzarea de produse finite la un preț de vânzare inferior costului de producție.

Contestatarea susține că îndeplinește condițiile de deducere a taxei, din punct de vedere formal deținând facturi de achiziție corect întocmite iar din punct de vedere substanțial deținând documente care atestă realitatea prestării serviciilor și că acestea au fost prestate în folosul operațiunilor sale impozabile, documente pe care le atașează în copie la contestație.

Cu privire la TVA colectată suplimentară arată că: partile nu sunt persoane afiliate, prin urmare nu sunt aplicabile prevederile art. 137 alin. (1) din Codul fiscal referitoare la valoarea de piață; legislația TVA nu prevede expres că în cazul vânzării sub prețul de cost, TVA ar trebui plătită la costul de producție al bunului respectiv; art. 11 din Codul fiscal nu este incident, organul fiscal nu neagă operațiunea în sine, punând sub semnul întrebării doar tratamentul fiscal al acesteia, iar pretinsa diminuare artificială a bazei de impozitare în scopuri legate de TVA este o constatare nefondată.

În completarea anexelor contestației societatea a depus la ANAF-DGSC și DGAMC – AIF traduceri în limba română, efectuate de traducători autorizați, a anexelor nr. 12 și nr. 14 la contestație depuse inițial în limba engleză.

În drept, organele de inspecție fiscală și-au întemeiat decizia emisă pe prevederile art. 145 și art. 146 din Codul fiscal, potrivit cărora:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

„ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Potrivit acestor prevederi legale se retine ca deducerea taxei este conditionata de prestarea efectiva a serviciilor achizitionate („**afereză achizițiilor**”) si ca acestea sa fie in folosul operatiunilor impozabile cu drept de deducere si de detinerea facturii emisa in conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal. Dealtfel si contestatara precizeaza, invocand practica CJUE, legislatia nationala si comunitara ca intelege ca dreptul de deducere al taxei este supus unei conditii formale - detinerea facturii corect completata, si unei conditii de ordin substantial – ca achizitiile sa fie reale si in folosul operatiunilor sale impozabile.

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.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a 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”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive 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.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, 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.

La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

1. Cu privire la suma de X lei TVA neadmisa la deducere (X + X+ X) aferentă unor facturi emise de către SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL organele de inspectie fiscala au considerat ca nu se face dovada indeplinirii conditiei substantiale respectiv nu se dovedeste cu documente corespunzatoare ce anume servicii si daca au fost prestate si daca serviciile achizitionate au fost in folosul serviciilor prestate la randul sau de societate.

Contestatarea precizeaza ca serviciile in cauza au fost servicii de defrişări vegetaţie ce i-au fost prestate de subcontractori, pe care societatea s-a obligat să le presteze împreună cu alte servicii, către beneficiarul său, CEZ Distribuţie. Conform anexei 8 "Acord cadru de prestari servicii nr. 17260/01.01.2011", incheiat cu CEZ Distribuţie SA, la pagina 5 punctul 2.1 se prevede ca obiectul contractului consta si in „defrisari”. Totodata, in contract, exista prevederi referitoare la angajarea de catre prestator a unor subcontractanti, cu acordul beneficiarului. Lucrarile de defrisari sunt receptionate direct de CEZ Distribuţie SA.

Ca exemplu, in cazul SC X SRL factura 1376/25.02.2013 prevede ca serviciu facturat „Defrisari CE judetean X cf. deviz 2/25.02.2013”. Valoarea facturii este de 103.061,04 lei fara TVA.

In Anexa M4.5, intitulata „Centralizator devize lucrari de defrisari nr. 2/25.02.2013”, semnat si stampilat de prestatorul SC X SRL si beneficiarul XXX SA, sunt prevazute date privind liniile electrice aeriene (LEA) sub care s-au efectuat lucrarile, un cod SAP beneficiar (nr. comanda), tarife si cantitati pentru fiecare LEA, alte date. Pentru fiecare pozitie din Centralizator exista proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor, semnat si stampilat de prestatorul SC X SRL si beneficiarul CEZ Distributie SA, ce cuprinde cantitatea fizica executata.

Organele de inspectie fiscala au consemnat in RIF-ul intocmit, ca deficiente ale documentelor mentionate:

- „conform documentelor primare prezentate...nu s-a putut identifica ce s-a intamplat cu materialul lemnos rezultat din defrisari asa cum este specificat si la pct. 3.2 si 3.3 din "Metodologia privind modul de derulare a Contractului subsecvent de prestari de servicii de mentenanta pentru lucrarile de defrisari" astfel, operatiunea ... nu poate fi justificata ca fiind prestata in fapt.”

- procesul verbal de receptie este semnat pentru beneficiar de SC CEZ Distributie si nu de SC XXX SA, astfel receptia nefacandu-se in nume propriu de SC XXX SA, nu se poate considera ca fiecare entitate (SC CEZ Distributie, SC XXX SA, SC X SRL) a primit si prestat in nume propriu serviciul respectiv.

In baza acestor considerente organele de inspectie fiscala au concluzionat ca facturile emise de SC X SRL Satu Mare, insotite de documentele mentionate care nu fac dovada prestarii in fapt a serviciilor, nu dobandesc calitatea de document justificativ din punct de vedere al art. 155 Cod fiscal si al Legii contabilitatii nr. 82/1991.

Or, ce s-a intamplat cu materialul lemnos nu constituie un element care sa ateste sau nu prestarea operatiunii de defrisare vegetatie, destinatia data

materialului lemnos fiind ulterioara defrisarii, iar depozitarea materialului lemnos la marginea culoarului de siguranta fiind probata prin receptia lucrarilor de catre CEZ Distributie. Metodologiile privind modul de derulare a Contractelor subsecvente de prestari de servicii de defrisari, incheiate intre XXX SA si subcontractorii sai, prevad termenii de prestator, beneficiar, beneficiari finali precum si faptul ca materialul lemnos rezultat din defrisari se va depozita la marginea culoarului de siguranta al LEA, fapt atestat de procesele verbale de receptie **la terminarea lucrarilor, semnate de beneficiarul final.**

La punctul 3.3 din "Metodologia privind modul de derulare a Contractului subsecvent de prestari de servicii de mentenanta pentru lucrarile de defrisari" se prevede ca "Materialul lemnos rezultat din defrisari se va depozita la marginea intervalului de siguranta sau se va transporta la cerinta proprietarului de padure pana in limita de 10 km."

Fata de cele de mai sus se retine ca procesele verbale de receptie sunt semnate de beneficiar, acesta fiind chiar beneficiarul final, si nu are nici o relevanta ca nu a existat si o receptie intermediara semnata de beneficiarul SC XXX SA, din moment ce chiar prin Metodologiile privind modul de derulare a Contractelor subsecvente de prestari de servicii de defrisari, incheiate intre XXX SA si subcontractorii sai, s-a prevazut la pct. 3.4 - "Receptia lucrarii" ca receptia sa se incheie intre prestator si beneficiarul final. Este dreptul XXX SA ca in nume propriu sa-si desemneze un reprezentant care sa-l reprezinte la efectuarea receptiei, cu atat mai mult cu cat acesta este beneficiarul final. Dealtfel procedura in sine apare si ca eficienta si lipsita de riscuri pentru XXX SA care altfel ar fi trebuit sa incheie/sa participe la doua procese verbale de receptie legate de aceleasi prestari de servicii.

Se retine ca organele de inspectie fiscala s-au limitat la a analiza doar unele aspecte de forma ale documentelor „justificative” prezentate de contestatara, fara a analiza pe fond aceste documente intocmite in vederea dovedirii prestarii efective a lucrarilor de defrisare si totodata fara a analiza refacturarea acestora catre beneficiarul final, ce a semnat de receptie impreuna cu subcontractorul, elemente de natura a dovedi ca serviciile subcontractate au fost sau nu au fost in folosul operatiunilor impozabile ale XXX SA.

Prin urmare se impune **desfiintarea deciziei de impunere pentru suma TVA de X lei neadmisa la deducere**, aferenta lucrarilor de defrisare.

2. Cu privire la suma de X lei reprezentând TVA aferentă unor facturi emise de X SRL în cursul anului 2012 cu privire la serviciile de auditare a documentațiilor lucrărilor executate în cadrul acordului cadru de

prestări servicii de mentenanță nr. 17260/01.01.2011 încheiat de XXX SA cu CEZ Distribuție, pentru care organele de control au refuzat dreptul de deducere se retin următoarele:

Serviciile de auditare, conform prevederilor contractului nr. 101/27.01.2011, au avut ca obiect auditarea documentațiilor lucrărilor executate în baza acordului cadru de prestări de servicii de mentenanță nr. 17260/01.01.2011 încheiat de XXX SA cu CEZ Distribuție și a planului de mentenanță aferent, anexate contractului de mentenanță. Prestatorul X SRL asigură servicii de auditare prin certificarea/avizarea proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor, beneficiarul având obligația de a transmite lunar situația lucrărilor și toate documentele necesare auditării.

Motivele de fapt pentru care organele de inspecție fiscală au refuzat admiterea dreptului de deducere au constatat în următoarele constatări:

- facturile de prestări servicii în baza cărora s-a dedus TVA nu conțin toate elementele prevăzute de art. 155 din Codul fiscal, precizându-se că în facturi trebuie să se înscrie *„pentru cine a efectuat serviciile, denumire, cantitate, pret unitar, valoare pe subcontractori.”*

- spre exemplu documentele *„Venituri CEZ oct. 2012”* și *„Raport lucrări octombrie 2012”*, anexate ca documente justificative (denumite de echipa de inspecție fiscală și documente primare) facturii nr. 23/19.11.2012, după modul de întocmire, *„nu reprezintă documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor”*, nerespectând prevederile pct. 1 și 2 din Ordinul 3512/2008.

- X SRL facturează societății XXX SA servicii stabilite ca procent de 5% din valoarea serviciilor care au fost achiziționate de la subcontractorii Adrem, X, X, X etc, centralizate în fiecare lună în documentul *„Venituri CEZ luna..2012”*, fără a justifica prestarea acestora în fapt.

Se reține că motivele organelor de inspecție fiscală nu sunt clare și concludente, unele fiind chiar neîntemeiate. În facturi s-a înscris pentru cine s-a efectuat serviciul (Client: XXX). Art. 155 alin. 5) din Codul fiscal în vigoare în anul 2012, prevede că factura trebuie să conțină:

“5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125[^]1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte Xuceri de preț;”

Rezulta din textul de lege antecitat ca numai in cazul in care prin factura se consemneaza livrarea unor bunuri factura trebuie sa cuprinda “cantitatea”, **nu** si in cazul prestarilor de servicii. Prin urmare nici inscrierea pretului unitar in facturile de prestari de servicii nu apare ca necesara si concludenta in lipsa obligatiei de a inscrie cantitatea. Doar anumite servicii au un pret unitar (tarif), in general pretul serviciilor fiind stabilit global prin intelegerile contractuale sau pe baza unor situatii. In cazul de fata, in care costul serviciilor de auditare este stabilit la 5% din veniturile XXX din contractele cu CEZ Distributie, nu exista un pret unitar.

Organele de inspectie fiscala analizeaza documentele „primare” sau „justificative” prezentate de contestatara prin raportare la prevederile Ordinului MEF nr. 3512/2008.

Ordinul MEF nr. 3512 din 2008 privind documentele financiar-contabile aproba Normele de întocmire și utilizare a **documentelor financiar-contabile** prevazute in anexele la ordin. Astfel in Anexa 1 – Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile se prevede:

„ A. Norme generale

*1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în **documente justificative**, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).”*

Potrivit prevederilor prezentate, OMEF nr. 3512/2008 reglementeaza modul de intocmire si utilizare a documentelor financiar contabile, denumite si documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate. In cazul achizitiilor de servicii documentele financiar contabile sau documentele justificative pe baza carora se fac inregistrari in contabilitate sunt facturile si nu contractele de prestari de servicii, actele aditionale la acestea, situatiile sau devizele de lucrari, rapoartele de lucru, situatia veniturilor sau alte documente intocmite de/sau intre parti prin care se consemneaza serviciile prestate si continutul acestora. Dealtfel OMEF nr. 3512/2008 detaliaza care sunt documentele financiar contabile sau documentele justificative pe care le reglementeaza, enumerandu-le. Cum contractele de prestari de servicii, actele aditionale la acestea, situatiile sau devizele de lucrari, rapoartele de lucru, situatia veniturilor sau alte documente de aceasta natura nu se regasesc intre documentele enumerate de OMEF nr. 3512/2008, acestora din urma nu le sunt aplicabile prevederile OMEF nr. 3512/2008. Prin urmare

trebuie facuta distinctie intre documente justificative in sensul unor formulare financiar contabile in baza carora se fac inregistrari in contabilitate si documente justificative in sensul ca atesta prestarea unor servicii. Primelor le sunt aplicabile normele de intocmire contabile iar celor din a doua categorie, nefiind documente reglementate specific, nu sunt documente cu caracter limitativ, fiind incheiate de/intre parti aflate in raporturi contractuale, fiindu-le aplicabile regulile civile generale de valabilitate, aceasta decurgand si din principiul libertatii contractuale.

Mai mult, potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014:

"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."

Prin urmare analiza organelor de inspectie fiscala efectuata asupra documentelor justificative anexate sau in baza carora s-au emis facturile de prestari servicii, documente ce **nu** fac parte din categoria documentelor financiar contabile reglementate de OMEF 3512/2008 sau documentelor justificative prevazute de Legea contabilitatii nr. 82/1991, nu trebuia sa se limiteze doar la forma acestora ci trebuia sa fie facuta asupra continutului acestora, prin coroborarea informatiilor oferite, caci aprecierea probelor se face, potrivit prevederilor art. 264 din Noul Cod de procedura civila „pe fiecare în parte și pe toate în ansamblul lor”.

Se retine ca s-au depus de contestatara urmatoarele documente: contract, raport lucrari, raport vizita in teren, proces verbal de receptie a serviciilor, poze ale lucrarilor auditate si certificate (anexa 10).

Conform obiectului contractului nr. 101/27.01.2011 prestatorul X - Servicii Integrate SRL "va asigura servicii de auditare a documentatiilor lucrarilor executate de XXX in baza acordului cadru de prestari de servicii de mentenanta nr. 17260/01.01.2011 incheiat cu CEZ Distributie SA si a planului de mentenanta aferent". In concret aceste servicii se vor concretiza in "certificarea/avizarea proceselor verbale de receptie la terminarea lucrarilor, confirmand ca lucrarile au fost documentate in conformitate cu cerintele contractuale si ca valoarea acestora poate fi decontata prin intocmirea facturilor de prestari servicii de mentenanta". In scopul prestarii serviciilor de auditare: "Beneficiarul va transmite Prestatorului, lunar, situatia lucrarilor conform planului de mentenanta anexat si toate documentele necesare auditarii." Astfel, fata de aceste prevederi ale contractului, rezulta ca serviciile de auditare urmau a se efectua asupra documentatiilor transmise de beneficiar, privind realizarea lucrarilor contractate cu CEZ Distributie SA, prestatorul urmand a confirma daca aceste documentatii sunt intocmite in

conformitate cu cele convenite cu CEZ Distributie SA, putand sta la baza emiterii facturilor catre beneficiarul final (CEZ Distributie). Contractul nu prevede alte obligatii concrete ale prestatorului X - Servicii Integrate SRL, in privinta modului de prestare a serviciilor contractate.

Prin urmare efectuarea de vizite in teren, asa cum sunt consemnate in rapoartele de vizita lunare, excede obiectului contractului nr. 101/27.01.2011.

"Certificarea/avizarea proceselor verbale de receptie la terminarea lucrarilor" nu presupune neaparat existenta fizica a certificarii/avizarii pe fiecare proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor, lucrari din a caror contravaloare facturata se percepe tariful de 5% al X - Servicii Integrate SRL. Anexa la "RAPORT LUCRARI", intocmit lunar in anul 2012, respectiv Capitolul 9 - Situatii lucrari verificate, ce prevede data procesului verbal si alte date privind fiecare lucrare in parte, poate constitui o certificarea/avizare a proceselor verbale de receptie la terminarea lucrarilor.

Un aspect ce face imposibila analiza prezentului capat de cerere este faptul ca din cele consemnate in Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca echipa de inspectie fiscala a analizat serviciile facturate de subcontractorii X, X, X in anul 2013, in baza contractelor incheiate in anul 2013, pe cand serviciile facturate X - Servicii Integrate SRL s-au analizat pentru anul 2012. Pentru anul 2012 nu s-au analizat de echipa de inspectie fiscala serviciile facturate in anul 2012 de subcontractorii X, X, X, prin urmare afirmatiile organelor de inspectie fiscala cuprinse la pagina 14 din RIF, referitoare la faptul ca Procesele verbale de receptie la terminarea lucrarilor intocmite de acesti subcontractori nu sunt semnate si de X - Servicii Integrate SRL, nu sunt relevante, din moment ce auditarea analizata de organele de inspectie fiscala a avut loc in anul 2012, asupra documentelor intocmite in anul 2012 iar "Procesele verbale de receptie la terminarea lucrarilor" analizate se refera la servicii prestate in anul 2013, fiind intocmite in anul 2013.

Se mai retine ca in conformitate cu cele consemnate in RIF-ul din 18.12.2015, societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala numai rapoartele de lucrari cu anexele lor, nu si rapoartele de vizita cu anexele la acestea, respectiv poze si procese verbale de receptie vizate de "auditor". Acest fapt, corelat cu aspectul ca vizitele nu erau prevazute ca o obligatie a prestatorului in contractul nr. 101/27.01.2011 (la care nu s-au intocmit si deus acte aditionale), si ca organele de inspectie fiscala in analiza efectuata au retinut lipsa existentei fizice a certificarii/avizarii pe fiecare proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor (rapoarte de vizita, poze-fotografii ale lucrarilor auditate, procese verbale de receptie la terminarea lucrarilor pe care este aplicata stampila X - Servicii Integrate SRL cu mentiunea "BUN DE FACTURAT"), dau documentelor anexate contestatiei caracterul de probe intocmite *pro causa*.

Se retine si ca organele de inspectie fiscala nu au analizat daca operatiunile/serviciile de auditare sunt necesare si in folosul activitatilor economice ale societatii; daca societatea al carei obiect principal de activitate il reprezinta servicii de audit energetic, consultanta in programe de eficienta energetica si energii regenerabile, proiectare si servicii de inginerie specializate, anteprenoriat pentru instalatii electrice complexe, operare instalatii energetice, avea nevoie sa contracteze aceste servicii de auditare de la alte persoane.

Prin urmare se impune ca organele de inspectie fiscala, avand in vedere atributiile ce le revin, sa efectueze o analiza pe fond a documentelor prezentate de societate pe parcursul inspectiei fiscale si in sustinerea contestatiei, avand in vedere considerentele retinute in prezenta decizie si sustinerile contestatarei, precum si prevederile legale incidente.

Fata de cele aratate la acest punct si la precedentul, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata pentru TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**.

3. Cu privire la suma de X lei aferenta unor facturi emise de SC X SA, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL.

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei din facturile avand inscise ca emitenti cei patru furnizori mentionati anterior pe motiv ca nu s-au prezentat documente care sa ateste prestarea serviciilor sau ca documentele prezentate nu atesta prestarea efectiva a serviciilor.

XXX arata ca a incheiat cu clientul SC X SRL un numar de trei (3) contracte (din 2008 si 2012) pentru lucrarile de constructii-montaj la Parcul Eolian X (anexa 12). Avand in vedere complexitatea lucrarilor de efectuat XXX a subcontractat parte din lucrari cu cele patru societati indicate anterior, de la care a primit facturi insotite de documente justificative dupa cum urmeaza:

- SC X SA a emis doua facturi, necontestate de organele fiscale din punct de vedere al formei.

Factura din 22.04.2010 a fost emisa in baza Acordului contractual nr. 15 din 03.03.2009 incheiat intre parti in vederea realizarii de fibra optica si retea date control, pentru indeplinirea contractului din anul 2008 referitor la Parcul Eolian X incheiat cu SC X SRL (anexa 13).

Factura din 11.02.2013 a fost emisa in baza comenzii si ofertei din 23.11.2012.

In plus, cele doua facturi sunt insotite de devizul de lucrari nr. 11 respectiv doua anexe ce detalieaza activitatile prestate, cantitate, pret unitar si pret total.

La dosarul cauzei s-au depus documentele precizate anterior, inclusiv 2 contracte incheiate cu clientul X SRL in limba romana. Se retine ca societatea a prezentat in relatia cu prestatorul X SA contract, oferte, comenzi, devize de lucrari, facturi ce mentioneaza serviciile prestate si ca acestea s-au prestat la proiectul „X Wind Farm”.

Organele de inspectie fiscala, au considerat insuficiente documentele prezentate de contestatara, pentru dovedirea prestarii serviciilor, considerand ca se impunea intocmirea si prezentarea si a unor alte documente precum *„comenzi de lucru, procese verbale de executare a serviciilor, sumare lunare de activitate cu detalii despre lucrarile executate defalcate pe zile, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat”*, fara a preciza prevederile legale ce prevad expres intocmirea documentelor nominalizate. Se retine ca analiza efectuata asupra documentelor prezentate a fost formala, fara a se analiza si incerca stabilirea unei legaturi intre serviciile primite de la X SA si cele „refacturate” catre X SRL, in scopul verificarii utilizarii serviciilor primite in folosul operatiunilor impozabile realizate. Solicitarea sau invocarea unor alte documente, nominalizate anterior, nu este insotita de temeiul legal ce obliga la intocmirea unor astfel de documente, ce nu constituie documente financiar contabile anume prevazute de normele legale. Desi in alte cazuri in care s-a pus la indoiala prestarea efectiva a serviciilor facturate organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unor verificari incrucisate, de aceasta data la furnizorul emitent al facturilor nu s-a solicitat efectuarea unui control incrucisat. Totodata nu s-a mentionat in raportul de inspectie fiscala daca furnizorul a declarat sau nu livrarile in cauza, prin declaratiile cod 394, daca avea capacitatea realizarii lucrarilor respective prin analiza resurselor de care acesta dispunea (angajati, active), a relatiilor comerciale de achizitii, analiza posibila pe baza datelor si programelor detinute de ANAF la care organele de inspectie fiscal au acces sau le pot solicita. Astfel nu s-au efectuat verificari complete in vederea stabilirii starii de fapt fiscale.

- Pentru SC X SRL contestatara a depus la dosarul contestatiei factura din 08.02.2013 si totodata factura 13110116/07.02.2013 intocmita la randul sau catre clientul X SRL. Anexeaza contestatiei (anexa nr. 14) Acordul de subcontractare incheiat cu prestatorul (107/17.10.2012), in vederea realizarii serviciilor/lucrarilor de proiectare, livrare si montare echipamente de climatizare si ventilare la Parcul Eolian X, anexele la contract, si anexa la

factura. Anexele la contract cuprind detalierea activitatilor prestate de furnizor si preturile aferente.

Organele de inspectie fiscala au motivat neadmiterea deducerii taxei prin neprezentarea unor devize/situatii de lucrari care sa defineasca serviciile prestate si sa dovedeasca prestarea efectiva a acestora, cu detalii despre lucrarile executate defalcate pe zile, ceea ce nu a permis sa se identifice clar si exact tipurile de servicii prestate, durata de executie, locul prestarii acestora, modul de calcul al cuantumului acestora, „*elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate pentru a se putea verifica daca au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile*”.

Se retine ca prin contractul nr. 107/17.10.2012 si anexele la acesta s-au stabilit detaliat serviciile de prestat, preturile/tarifele acestora, locul prestarii acestora. Valoarea contractului a fost stabilita la X euro fara TVA, revizuita la X euro, iar valoarea facturii emise (fara garantii) a fost in suma de X lei, ceea ce arata ca numai o parte a lucrarilor contractate s-a facturat prin factura din 08.02.2013.

In factura se precizeaza ca lucrarile au avut ca obiect cladirea mentionata in contractul din 17.10.2012, astfel este evident ca lucrarile nu puteau avea locul prestarii decat aceasta cladire. Prin urmare, atata timp cat nu se pune la indoiala valabilitatea contractului, nu se intelege de ce mai aveau nevoie organele de inspectie fiscala de alte documente care sa ateste locul prestarii acestora si tipurile de servicii prestate.

Practica CJUE este in sensul ca autoritatile fiscale pot inlatura dreptul de deducere al taxei in cazul in care, in baza identificarii unor elemente obiective din care sa rezulte ca persoana impozabila a participat, a stiut sau trebuia sa stie despre existenta unei fraudari a taxei. In cauza, organele de inspectie fiscala nu au stabilit existenta unor nereguli la furnizorul X SRL, la care nu au solicitat efectuarea unui control incrucisat si nu au stabilit neconcordante privind operatiunile declarate, iar in privinta prestarii efective a serviciilor s-a consemnat ca nu s-a putut identifica clar si exact, in baza documentelor prezentate de societate, tipurile de servicii prestate, dar fara a se nega intrutotul prestarea serviciilor contractate cu X SRL. Astfel organele de inspectie fiscala nu au negat prestarea serviciilor contractate ci doar ca serviciile concrete prestate nu s-au putut stabili de echipa de inspectie fiscala clar si exact, respectiv lucrarile executate zilnic, modul de calcul al cuantumului acestora, numai justa comensurare a serviciilor prestate permitandu-i sa verifice daca au fost efectuate in folosul operatiunilor impozabile. Se retine ca cerintele organelor de inspectie fiscala nu sunt motivate printr-o norma legala, totodata, in principiu, fiind irelevant pentru stabilirea prestarii efective a serviciilor si ca acestea au fost in folosul

operatiunilor impozabile existenta unor documente care sa ateste lucrarile efectuate zilnic sau comensurarea acestora.

Contractul din 17.10.2012 prevede in anexa 1 un termen de executare (13.12.2012) si lucrarile de executat, fara a prevedea un grafic de executare sau lucrari zilnic de efectuat. Anexa la factura preia intocmai anexa 1 la contract, in privinta lucrarilor de executat, precizand valoarea fiecarei lucrari executate, este adevarat ca in limba engleza dar intrucat organele de inspectie fiscala nu au solicitat efectuarea unei traduceri in limba romana, cum aveau dreptul, atesta faptul ca nu au considerat ca traducerea le este necesara.

Totodata nu s-a mentionat in raportul de inspectie fiscala daca furnizorul a declarat sau nu livrarile in cauza, prin declaratiile cod 394, daca avea capacitatea realizarii lucrarilor respective prin analiza resurselor de care acesta dispunea (angajati, active), a relatiilor comerciale de achizitii, analiza posibila pe baza datelor si programelor detinute de ANAF la care organele de inspectie fiscal au acces sau le pot solicita. Astfel nu s-au efectuat verificari complete in vederea stabilirii starii de fapt fiscale.

- SC X SRL a emis factura din 07.02.2013, in baza Acordului de subcontractare din 16.10.2012, avand la baza contractul din 09.10.2012 incheiat cu X SRL, in vederea realizarii serviciilor/lucrarilor de proiectare, livrare si montare echipamente de climatizare si ventilare necesare Lucrarii pentru extinderea camerei de control din Parcul Eolian X. Lucrarile sunt detaliate in anexe pe care le depune atasat contestatiei (anexa nr. 15). Factura primita este insotita de o „Lista de cantitati si preturi” ce detaliaza achizitiile efectuate si preturile acestora.

Situatia este asemanatoare cu cea prezentata in cazul anterior - SC X SRL, chiar organele de inspectie fiscala precizand in RIF ca Anexa-A2 Lista de cantitati si preturi prezentata de societate pentru justificarea serviciilor facturate de X SRL este identica ca forma cu cea prezentata de X SRL. Din analiza documentelor depuse la dosar rezulta ca exista o asemanare de forma dar nu si una de continut.

Se retin aceleasi aspecte, precizate la punctul anterior, privind lipsa unor verificari complete efectuate de organele de inspectie fiscala in stabilirea starii de fapt fiscale. Si in cazul TVA dedus din factura emisa de SC X SRL se retine existenta aceleiasi situatii ca in cazul X SRL si X SRL. Organele de inspectie fiscala nu au analizat daca operatiunile facturate de cei patru furnizori puteau fi realizate in perioada intre data incheierii contractelor cu subcontractorii si data facturarii, avand in vedere natura lucrarilor si faptul ca perioada include o perioada de iarna, unele din lucrari fiind lucrari de constructii.

Cum organele de inspectie fiscala nu au efectuat verificari complete privind serviciile in cauza, nefiind analizate pe fond documentele prezentate, nici la subcontractor nici la beneficiarul final nefiind efectuata nici o solicitare de control incrucisat sau de furnizare a unor documente, explicatii, nu s-a consemnat existenta sau nu a unor neconcordante privind declaratia cod 394, totodata nu s-a negat prestarea serviciilor subcontractate catre beneficiarul final si nu s-au identificat elemente obiective cu privire la existenta unei fraude la TVA, in RIF nu s-a consemnat daca furnizorul a declarat sau nu livrarile in cauza, daca avea capacitatea prin resursele detinute sau achizitiile efectuate de a presta serviciile respective, decizia contestata urmeaza sa fie desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

4. Cu privire la suma de X lei aferenta unor facturi emise de catre Filiala de Intretinere si Servicii Energetice „X Serv”, in privinta carora au fost identificate neconcordante in declaratia cod 394 depusa de furnizor.

Se retine ca neadmiterea deducerii TVA in suma de **X lei** a fost stabilita de organele fiscale la nivelul diferentelor existente intre cele doua societati privind operatiunile comerciale declarate prin declaratia privind livrarile si achizitiile pe teritoriul national – cod 394 – furnizorul nedeclarand o parte din livrarile facturate catre XXX. Din constatările inscrise in RIF nu se intelege daca livrarile (facturile) nedeclarate de X Serv in declaratia 394 au fost inregistrate sau nu in contabilitatea acesteia, daca acestea au fost emise de X Serv care, in acest caz, avea obligatia cuprinderii facturilor in declaratia 394 si inregistrarii in contabilitate. Aceasta in conditiile in care societatea a efectuat demersuri in vederea obtinerii unor dovezi cu privire la existenta facturilor in posesia furnizorului, primind adresa SQ 239/032/18.01.2016 de la lichidatorul desemnat X SPRL (anexa nr. 17), prin care se mentioneaza detinerea la sediul furnizorului a majoritatii facturilor in cauza (exemplarul rosu si albastru).

Desi in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organul de inspectie fiscala omite sa analizeze datele cuprinse in adresa lichidatorului, neexprimandu-si opinia fata de aceste argumente, fata de faptul ca in adresa lichidatorului se mentioneaza „*Din baza de date a programului de contabilitate ... a fost editata o >>fisa XXX<<, unde se regasesc toate facturile care sunt mentionate mai sus*” se retine ca lichidatorul judiciar al „X Serv” confirma inregistrarea in contabilitate a facturilor in cauza. Se observa si ca facturile au fost emise de diverse sedii secundare ale furnizorului (Botosani, Neamt, Suceava, Vaslui) ce poate fi o cauza a declararii eronate a livrarilor.

Prin urmare se retine ca organele de inspectie fiscala, inclusiv cele care au efectuat controlul incrucisat, nu au efectuat verificari complete in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, astfel se va proceda la desfiintarea

deciziei contestate pentru TVA in suma de **X lei** in vederea refacerii inspectiei fiscale.

5. Cu privire la suma de X lei aferenta unor facturi emise de SC X SRL cu privire la bunuri pentru care nu se confirma materialitatea receptiei.

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea TVA aferenta a doua facturi de livrare bunuri emise de SC X SRL deoarece locul de livrare specificat in facturi (santier Knauf **Aghires** si Iulius Mall **Cluj Napoca** difera de adresa magaziei mentionata in nota de receptie intocmita, respectiv Magazia "**J24** Materii prime Montaj **Jibou**") si totodata notele de receptie nu cuprind toate elementele prevazute de pct. 2 din Normele prevazute in anexa 1 la OMEF nr. 3512/2008 (nume si prenume al membrilor comisiei de receptie si al gestionarului). Pentru aceste motive se considera ca receptiile nu dobandesc calitatea de document justificativ si astfel bunurile nu au intrat in gestiunea societatii, in consecinta societatea nu a putut dispune de bunuri ca un proprietar.

Faptul ca o societate a putut dispune de bunuri ca un proprietar nu este determinat de intocmirea unei note de receptie care sa cuprinda toate elementele prevazute de normele contabile, caci in principal transferul proprietatii se face prin pXarea bunurilor si transmiterea facturii. Nota de receptie si constatare de diferente este un document de intrare intr-o gestiune si nu un document de transfer al proprietatii sau prin care sa se dispuna de bunuri ca un proprietar. Spre exemplu nota de receptie poate fi intocmita si in cazul transferului de bunuri intre gestiunile aceleiasi societati, cand nu se pune problema transferului de proprietate.

Fata de sustinerile societatii privind locul descarcarii si destinatia data (clientii Knauf si Iulius Mall) se putea verifica daca bunurile achizitionate, de natura unor mijloace fixe-echipamente tehnologice, au fost livrate/facturate beneficiarilor finali. Contestatara a depus la dosarul cauzei facturile catre Electropuls SRL (anexa 18), pe care apare mentiunea „Iulius Mall&Knauf” si in care sunt facturate bunuri cu aceeasi denumire ca cele achizitionate de la X SRL. Se prezinta si un document de asamblare 14J00001/25.02.2014 in care ca magazie de eliberare a bunurilor este inscrisa magazia **J24** (indicativ al magaziei mentionata in notele de receptie). Desi au avut la dispozitie aceste documente, depuse odata cu contestatia, organele de inspectie fiscala, ca si in cazul furnizorului „X Serv”, nu si-au exprimat punctul de vedere fata de acestea si de argumentele societatii, obligatie ce le revenea. Cum analiza documentelor societatii este in primul rand atributia organelor de inspectie fiscala si pentru nu a priva contestatara de o posibila cale de atac se va desfiinta decizia contestata pentru TVA in suma de **X lei**.

6. Cu privire la suma de X lei, reprezentand TVA colectata suplimentar ca urmare a stabilirii incorecte a bazei impozabile de catre SC XXX Prod SRL pentru livrari de bunuri.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca prin vanzarea sub pretul de productie s-a diminuat baza de impozitare a produselor vandute, ca in aval taxa a fost dedusa fara ca in amonte sa fie colectata macar la acelasi nivel, ca pentru acest motiv al vanzarii sub pret in perioada ianuarie - martie 2014 societatea a inregistrat TVA de rambursat. În baza acestor considerente si a art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, s-a colectat TVA suplimentara in cota de 24% aferenta sumei cu care produsele au fost vandute in pierdere.

Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Cum organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza concreta a livrarilor efectuate, respectiv cine au fost cumparatorii, daca acestia au fost sau nu persoane afiliate, care a fost contrapartida obtinuta din partea acestora, nu se poate retine aplicabilitatea in speta a art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Prin urmare se va desfiinta decizia de impunere pentru TVA colectata suplimentar in suma de **X lei**.

Potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala aprobat prin O.G nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art 7 Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. In analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul."

„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”;

"Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

[...]

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

[...]. "

"Art. 105. - (1) Inspectoria fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală sunt aplicabile".

Se reține că, potrivit normelor legale sus-citate, sarcina probei revine atât organelor de inspecție fiscală cât și contribuabilului, ceea ce înseamnă că nici una din părți nu poate și nu trebuie să adopte o atitudine pasivă, expectativă în dovedirea stării de fapt fiscale, critica la adresa probelor prezentate de cealaltă parte, așteptând ca acesta să esueze în dovedirea stărilor de fapt. Fiecare parte a raportului de drept fiscal trebuie să producă propriile probe în dovedirea stării de fapt fiscale. Organul de inspecție fiscală are obligația de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, de a determina corect situația fiscală a contribuabilului, având în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. Organele de inspecție fiscală s-au limitat, în baza unor analize formale a documentelor prezentate de societate, la a considera că serviciile facturate nu au fost prestate, fără a analiza în concret în ce au constat aceste servicii, când au fost efectuate și dacă se regăsesc în facturile întocmite de societate la rândul său. Această analiză era cu atât mai mult necesară întrucât societatea a prezentat documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor primite/prestate.

În Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspectie fiscală se precizează:

"Capitolul III - Constatări fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspectiei fiscale se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatările următoarele:

[...]

2. Obiective minimale avute în vedere

In acțiunea de inspectie fiscală se vor avea în vedere următoarele obiective minimale:

- verificarea realității declarațiilor fiscale și informative în corelație cu datele din evidența contabilă, registrele societății sau orice alte documente justificative existente în societate ori obținute prin controale încrucișate, precum și cu alte declarații depuse în conformitate cu legile speciale".

Potrivit art. 264 din Noul Cod de procedură civilă aprobat prin Legea nr. 134/2010: „ART. 264 *Aprecierea probelor*

(1) Instanța va examina probele administrate, pe fiecare în parte și pe toate în ansamblul lor.

(2) în vederea stabilirii existenței sau inexistenței faptelor pentru a căror dovedire probele au fost încuviințate, judecătorul le apreciază în mod liber, potrivit convingerii sale, în afară de cazul când legea stabilește puterea lor doveditoare."

coroborat cu art. 2 alin. (2) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr. 92/2003 cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 2 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă."

Rezultă că aprecierea informațiilor rezultate din constatările proprii ale organelor fiscale și probele obținute trebuie făcută prin analizarea acestora pe fiecare în parte și pe toate în ansamblul lor. Organele de inspectie fiscală nu au înscris în raportul de inspectie fiscală sau referatul cu propuneri de soluționare a contestației, ca ar fi analizat pe fond documentele depuse de societate, nu au fost solicitate efectuarea de controale încrucișate la furnizori sau nu s-au solicitat informații de la acești furnizori pentru care s-a considerat că nu se justifică prestarea serviciilor facturate, nu s-a precizat nici dacă aceștia au declarat sau nu prin declarația cod 394 livrările în cauză. Nu s-a consemnat efectuarea unor verificări în bazele de date și programele

informatice ANAF, la care organele de inspectie fiscala au acces sau pentru care pot solicita informatii, prin care se putea stabili daca furnizorii/prestatorii aveau capacitatea de a realiza operatiunile respective.

Neanalizandu-se in parte si integral fiecare proba obtinuta (documente depuse/prezentate de societate) si neefectuandu-se constatarari complete privind prestarea serviciilor in cauza, reiese ca nici o apreciere coroborata a probelor nu s-a făcut, ceea ce echivaleaza cu nerespectarea întrutotul a prevederilor legale invocate mai sus.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 279 Soluții asupra contestației

[...]

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.4. si pct. 11.5 din Instructiunile de aplicare ale art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 3741/2015, potrivit carora;

"11.4. [...] In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului obligatii fiscale mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii. In mod corespunzator nu poate fi diminuata pierderea fiscala cu o suma mai mare decat cea inscrisa in actul desfiintat. "

Fata de cele mai sus mentionate organele fiscale vor proceda la reanalizarea operatiunilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere a TVA in suma de **X lei** si s-a colectat TVA suplimentara in suma de **X lei**, tinand cont de considerentele din prezenta decizie, de argumentele contestatarei si de documentele depuse.

III.2. Cu privire la suma de X lei aferentă unei facturi emisa de către SC X SRL pentru retehnologizarea stației 400 kV X.

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care din argumentele si dovezile depuse de contestatara nu rezulta o alta stare de fapt decat cea stabilita prin actul contestat.

In fapt, organele de inspectie fiscala, pentru neadmiterea dreptului de deducere a taxei, au consemnat in RIF faptul ca singurele documente prezentate in legatura cu achizitionarea acestor servicii au fost contractul de asistenta tehnica din 21.10.2009 si factura emisa. Astfel nu s-a facut dovada cu documente precum studii, analize, proiecte de caz intocmite de consultant si nici cu documente care sa ateste ca serviciile in cauza au fost necesare realizarii de operatiuni impozabile.

Contestatara a depus anexat contestatiei: contractul nr. 212/20.10.2008, incheiat de furnizorul-prestator Asocierea formata din X SRL- lider al asocierii si XXX SRL, cu achizitorul TransX SA –proprietarul stației electrice de 400 kV X; contractul nr. 8 din 21.10.2009 incheiat cu X; Proces verbal de constatare a realizarii serviciilor de asistenta tehnica din 31.12.2009; factura nr. 4864275/01.04.2010 in valoare totala de 452.200 lei, din care TVA X lei.

In drept, organele de inspectie fiscala si-au intemeiat decizia emisa pe prevederile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, potrivit carora:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

„ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Potrivit acestor prevederi legale se retine ca deducerea taxei este conditionata de prestarea efectiva a serviciilor achizitionate („**afereantă achizițiilor**”) si ca acestea sa fie in folosul operatiunilor impozabile cu drept de deducere si de detinerea facturii emisa in conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal. Dealtfel si contestatara precizeaza, invocand practica CJUE, legislatia nationala si comunitara ca intelege ca dreptul de deducere al taxei este supus unei conditii formale - detinerea facturii corect completata, și unei conditii de ordin substantial – ca achizițiile sa fie reale si in folosul operatiunilor sale impozabile.

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.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a 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*”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care 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. 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.

Chiar contestatara afirma, in repetate randuri in cuprinsul contestatiei, ca pentru deducerea taxei trebuie indeplinita o conditie de ordin substantial respectiv ca achizițiile efectuate sa fie reale si in folosul operatiunilor sale impozabile. La inceputul contestatiei societatea se prezinta ca un grup de companii cu activitate in domeniul electro-energetic ce ofera audit energetic, proiecte si servicii de inginerie specializate, antreprenariat pentru instalatii electrice complexe, servicii complete in domeniul electric etc. In acelasi timp, in mod contradictoriu, in motivarea prezentului capat de cerere, se sustine ca societatea nu avea capacitatea de a derula singura proiectul de „Retehnologizare Statie 400 kV X”, desi facea parte dintr-o asociere al carei lider era X SRL, motiv pentru care a incheiat contractul cu SC X SRL, care sa-i ofere asistenta tehnica la realizarea lucrarii „Retehnologizare Statie 400 kV X”. Astfel se retine ca in afara de faptul ca nu se dovedeste cu documente, primirea unor servicii (de asistenta tehnica sau alta natura) din partea SC X SRL, nu se dovedeste nici folosul obtinut prin contractarea acestor servicii, capacitatea prestatorului de a oferi asistenta tehnica tocmai contestatarei ce este o specialista in domeniul energetic si electric. Ori in derularea unui proiect avand ca obiectiv o lucrare la o statie de 400kV nu asistenta tehnica ii lipseste unei firme specializate in astfel de lucrari ci eventual alte resurse. Asistenta tehnica presupune implicarea unor persoane furnizate de societatea prestatoare, cu inalta calificare in domeniul in care se ofera asistenta si experienta superioara angajatilor contestatarei. Din contractul nr. 8/21.10.2009, incheiat cu X SRL pentru oferirea de asistenta tehnica in executarea lucrarilor contractate cu TransX prin contractul nr. 212/20.10.2008 (deci dupa 12 luni de la intocmirea contractului principal), nu rezulta ca prestatorul SC X SRL reprezentat prin administrator Lenuta Ispas ar detine personal calificat in oferirea de asistenta tehnica.

Din analiza documentelor depuse de contestatara rezulta ca derularea contractului de „asistenta tehnica” a inceput cu data de 21.10.2009, data incheierii contractului, si s-a finalizat cel tarziu in data de 31.12.2009 (prin pct. 2. iii. din actul aditional nr. 6/25.11.2010 la contractul de furnizare nr. 212/2008, se extinde durata de executie a contractului de la data de 29.11.2010 pana la data de 16.12.2010) cand prin Procesul verbal de constatare a realizarii serviciilor de asistenta tehnica nr. 8/2009 partile au constatat ca „asistenta tehnica prevazuta in contract a fost acordata”. Or, perioada de derulare a lucrarilor la obiectivul „Retehnologizare Statie 400 kV X” s-a intins pe o perioada de timp mult mai mare. La contractul initial au fost

incheiate un numar de 7 acte aditionale, termenul de executie fiind extins succesiv, lucrarile fiind finalizate in luna ianuarie 2013.

Astfel ar rezulta ca asistenta tehnica a fost acordata in mai putin de doua luni (21.10.2009 - 16.12.2010) pentru o lucrare ce a avut un termen de executie de 18 luni, stabilit prin contractul nr. 212/20.10.2008 incheiat cu TransX (clauzele 3 si 5), prelungit ulterior prin acte aditionale. De asemenea sintagma „*asistenta tehnica prevazuta in contract*”, utilizata de parti in procesul verbal de constatare a realizarii serviciilor de asistenta tehnica nu este lamuritoare, contractul facand doar o referire generala de asistenta tehnica la realizarea lucrarii Retechnologizare Statia 400 kV X, lucrare complexa inceputa in anul 2008. Nefiind prevazut domeniul in care s-ar acorda asistenta tehnica (fundatii, constructii, instalatii electrice, etc) nici serviciile prestate nu pot fi stabilite.

Cum societatea nu depune documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate, respectiv in ce a constat asistenta tehnica, in factura din 01.04.2010 fiind in scris doar „*cv. asistenta tehnica conform contract*” iar in contract nefiind precizata in ce va consta asistenta tehnica, data fiind complexitatea contractului incheiat cu TransX, in valoare de 8.793.762,77 euro la care se adauga TVA in suma de 1.670.814,93 euro, nefiind evident domeniul in care asistenta tehnica a fost sau putea fi prestata, nu se dovedeste daca si ce servicii au fost prestate concret si daca acestea au fost in folosul tranzactiei incheiate cu TransX SA.

Se retine ca petenta nu face dovada sustinerilor sale, privind primirea unor servicii din partea X SRL, servicii care sa-i fi fost necesare si in folosul operatiunilor sale impozabile, contestatia urmand a fi respinsa pentru TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**.

In cauza sunt aplicabile prevederile art. 276 si art. 279 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Legea nr. 207/2015

„*ART. 276 Soluționarea contestației*

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

„*ART. 279 Soluții asupra contestației*

(1) Prin decizie contestatia poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct. 11.1. din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Se retine ca in mod legal si intemeiat organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de X lei.

III.3 Cu privire la accesoriile in suma de X lei, aferente TVA contestata

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile contestate, in conditiile in care nu contesta legalitatea sau modul de calcul al acestora, contestand doar debitul principal ce genereaza calculul acestora.

In cauza este aplicabila regula de drept potrivit careia *accesoriul urmeaza principalului*, solutia data in privinta solutionarii contestatiei impotriva TVA stabilita suplimentar de plata urmand a fi extinsa si asupra solutionarii accesoriilor stabilite aferente TVA contestata. Prin prezenta decizie, pentru TVA contestata in suma totala de X lei, se desfiinteaza decizia de impunere pentru TVA contestata in suma de X lei si se respinge contestatia pentru TVA contestata in suma de X lei. Organele de inspectie fiscala au calculat accesoriile aferente TVA contestata, stabilite prin decizia atacata, ca fiind in suma de X lei, din care aferente TVA de X lei ca fiind in suma de X lei. Se retine astfel ca accesoriile afente TVA pentru care decizia de impunere se desfiinteaza sunt in suma de X lei (X lei – X lei) iar accesoriile aferente TVA pentru care contestatia se respinge sunt in suma de **X lei**.

Majorarile de intarziere /dobanzile, aferente TVA suplimentar de plata in suma de X lei, s-au calculat, pentru perioada 26.05.2010 – 30.09.2015, dupa formula nr. de zile intarziere x procent % x X, rezultand:

- perioada X2010 - 30.06.2010: $X \times 0,1\% \times X = X \text{ lei}$
- perioada 01.07.2010 - 30.09.2010: $X \times 0,05\% \times X = X \text{ lei}$
- perioada 01.10.2010 - 28.02.2014: $X \times 0,04\% \times X = X \text{ lei}$
- perioada 01.03.2014 – 30.09.2015: $X \times 0,03\% \times X = X \text{ lei}$

Total = X lei

Penalitatiile de intarziere s-au calculat pentru perioada 26.05.2010 – 01.07.2013 astfel: $X \times 15\% = X \text{ lei}$.

S-au stabilit astfel accesorii, aferente TVA suplimentara de X lei, in suma totala de **X lei** (X + X).

Accesorile aferente TVA contestata se prezinta astfel:

TVA contestata	Majorari/dobanzi	Penalitati	Total accesorii	Solutia
X	X	X	X	Desfiintare
X	X	X	X	Respingere
X	X	X	X	Total

Prin aplicarea regulii de drept *accessorium sequitur principale* se va desfiinta decizia de impunere pentru accesorii in suma de X lei si se va respinge contestatia pentru restul accesorilor stabilite si contestate, in suma de X lei.

Pentru considerentele reținute și în baza art. 137, art. 145 si art. 146 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare; art. 7, art. 65, art. 94 si art. 105 din O.G. nr. 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; art. 279 alin. (1), alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 11.1., pct. 11.4. si pct. 11.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se :

DECIDE

1. Desfiintarea, in parte, a Deciziei de impunere nr. F-MC X/2015, pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **X lei** si accesorii aferente in suma de **X lei**, urmând ca organele de inspectie fiscala competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere nr. F-MC X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr. F-MC X/2015, pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **X lei** si accesorii aferente in suma de **X lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel București sau Curtea de Apel Cluj-Napoca în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General