

DECIZIA nr. 453 din 2012
privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/03.08.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/29.07.2012, inregistrata sub nr. x/03.08.2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector 1 cu privire la contestatia SC x SRL cu sediul in Bucuresti, x, sector 1, reprezentata prin imputernicit x cu sediul in Bucuresti, x et.3, sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/25.06.2012 si completata prin adresa nr. x/04.09.2012, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/17.05.2012 prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de x lei, emisa de Administratia Finantelor Publice sector 1 in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/17.05.2012 si comunicata sub semnatura in data de 25.05.2012.

SC x SRL contesta suma de x lei reprezentand:

- x lei- TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei- majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- x lei- penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 au efectuat inspectia fiscala partiala la SC x SRL, pentru perioada 11.07.2007-30.09.2010, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. x/21.10.2010 aferent lunii septembrie 2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr.x/17.05.2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/17.05.2012, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de x lei;
- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei;
- TVA respinsa la rambursare in suma de x lei;
- TVA aprobata la rambursare in suma de 0 lei;
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei;
- Obligatii fiscale accesorii de plata in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata SC x SRL solicita admiterea contestatiei, anulara partiala a deciziei de impunere si restituirea TVA respinsa la rambursare, sustinand ca in perioada verificata din suma totala de TVA deductibila in suma de x lei dedusa de societate, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea sumei de x lei, din care suma de x lei reprezinta TVA aferenta unor lucrari de constructii realizate de catre SC x SA si SC x SA pentru executia utilitatilor in zona industriala x, pe motiv ca executarea utilitatilor nu este in beneficiul contestatarii si ca acestea nu sunt destinate operatiunilor taxabile.

In consecinta, a fost respinsa integral TVA solicitata la rambursare de x lei si s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare si accesorii de plata.

In ceea ce priveste tranzactia ce face obiectul contestatiei, contestatara arata ca in baza unor hotarari ale Consiliului Local x s-au organizat licitatii pentru vanzarea de terenuri in Zonele Industriale ale Municipiului x pentru realizarea unor lucrari de investitii. Firmele care au

achizitionat terenuri in aceste zone aveau obligatia de a efectua investitiile la infrastructura /utilitati constand in :apa, canalizare, reabilitare drumuri, iluminat etc.

Prin contractul autentificat sub nr.x/28.10.2005 incheiat intre Consiliul Local al Municipiului Arad si x SRL, Consiliul Local a vandut catre SC x SRL teren cu cai de comunicatii in suprafata de x mp, proprietate privata a Municipiului Arad, situate in intravilanul Municipiului Arad, Zona Industriala x, str. x jud. Arad.

Prin acest contract cumparatorul se oblige sa utilizeze terenul pentru construirea de spatii de productie mijloace de transport si sa respecte termenul de 2 ani de zile de punere in functiune a obiectivului, de la data executarii lucrarilor de constructii privind utilitatile si realizarii accesului la teren din domeniul public. In sarcina cumparatorului era sarcina efectuarii cheltuielilor pentru proiectarea si realizarea accesului la teren si al lucrarilor de constructii privind utilitatile realizate, conform Protocolului incheiat intre parti.

Consiliul Local al Municipiului Arad a solicitat intabularea dreptului de ipoteca pana la concurenta sumei de x Euro+TVA, pentru contravaloarea utilitatilor convenite a fi realizate.

In luna aprilie 2007, SC x SRL a achizitionat de la societatea x SRL teren situat in mun. Arad, Zona Industriala x, str. x, jud.Arad compus din pasune zona industriala si cai de comunicatii in suprafata de x mp (contract nr.x/19.04.2007) prin care partile au convenit ca acesta sa preia toate drepturile si obligatiile vanzatoarei izvorate din contractul de vanzare-cumparare nr.x/28.10.2005, inclusiv dreptul de ipoteca pentru proiectarea si realizarea lucrarilor de constructii privind utilitatile publice pana la concurenta sumei de x Euro+ TVA. In data de 21.06.2007 a fost agreeata prin Protocolul incheiat intre Consiliul Local si contestatara obligatia de trecere a utilitatilor in patrimonial Municipiului Arad.

In vederea realizarii lucrarilor de infrastructura SC x SRL a contractat doua societati, respectiv SC x SA si SC x SA care au emis facturi fara TVA (in perioada supusa inspectiei) deoarece lucrarile de constructii realizate erau supuse masurilor de simplificare prevazute de art.160 alin.(2) lit. c) si alin.(3) din Codul fiscal in vigoare in anul 2007 si pct.82 din normele metodologice.

TVA aferenta acestor facturi in suma de x lei a fost dedusa de societate prin mecanismul taxarii inverse.

Lucrarile executate de cei doi subcontractori au fost finalizate si receptionate de contestatara si au trecut in proprietatea municipiului Arad, asa cum reiese din Hotararea nr.x0/28.02.2008 si nr.x/22.01.2009.

Aceasta precizeaza ca atat achizitia terenului cat si lucrarile de infrastructura au fost efectuate in scopul dezvoltarii unui proiect imobiliar (dezvoltarea unei hale industriale, a unei cladiri multifunctionale, platforme, rezervor incendiu, etc), operatiunile efectuate fiind taxabile din punct de vedere al TVA, fapt demonstrat si de inchirierea (cu TVA) a unei parti din terenul achizitionat catre SC x SRL prin contractul incheiat in data de 01.02.2012 pentru care s-a emis factura din data de 15.03.2012.

Mai mult, societatea intentiona sa achizitioneze conform contractului anexat, de la o alta societate din grup, respectiv xxx, cladiri construite de catre aceasta din urma pe terenul proprietatea contestatarii, urmand ca ulterior sa exploateze aceste cladiri, prin inchirierea lor in regim de taxare catre alte persoane impozabile in vederea desfasurarii unor activitati economice/taxabile.

Echipa de inspectie fiscala a considerat ca societatea a incalcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal si nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de 401.438 lei aferenta facturilor emise de SC x SA si SC x SA avand ca obiect "executie utilitati zona industriala x".

In sustinerea contestatiei, SC x SRL invoca prevederile art.145 din Codul fiscal si pct.45, alin.(7) din normele metodologice de aplicare a acestui articol si arata ca justificarea intentiei persoanei impozabile de a efectua operatiuni cu drept de deducere se realizeaza prin depunerea unei notificari privind taxarea operatiunilor respective.

Organele de control au adoptat o interpretare restrictiva a conditiilor de fond ce guverneaza dreptul de deducere, considerand ca:

1. TVA aferenta lucrarilor de infrastructura privind utilitatile achizitionate de contestatara de la SC x SA si SC x SA este nedeductibila deoarece aceste achizitii nu sunt destinate in folosul

operatiunilor taxabile, avand in vedere ca beneficiarul si proprietarul utilitatilor este municipiul Arad, fiind incalcate prevederile art.145, alin.(2) si art.146 alin.(1) din Codul fiscal.

2. Societatea nu a desfasurat operatiuni taxabile avand in vedere ca nu au fost inregistrate venituri, conditionand momentul deducerii TVA de data realizarii efective a operatiunilor ce dau drept de deducere.

Cu privire la aceste aspecte arata urmatoarele:

1. Contestatara sustine ca achizitiile privind lucrarile de infrastructura sunt realizate in folosul operatiunilor taxabile deoarece achizitia terenului si a investitiilor in utilitati a fost efectuata in scopul dezvoltarii unui proiect imobiliar, respectiv achizitia cladirilor construite de catre xxx pe terenul cumparat de contestatara si exploatarea lor ulterioara prin inchiriere.

Intentia este demonstrata de notificarea de taxare pentru terenul situate in Zona Industriala x, str. x jud. Arad., inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 1 sub nr.x/20.03.2012, precum si inchirierea terenului cu TVA catre SC x SRL.

Aceasta arata ca desi prin obligatie legala, lucrarile de infrastructura au trecut in proprietatea Consiliului Local, societatea beneficiaza de aceste lucrari (drumuri de acces, gaze, apa, canalizare) in desfasurarea activitatii sale economice, in conditiile in care in lipsa acestor investitii activitatea sa ar fi imposibila.

Obligatia de realizare a lucrarilor de infrastructura este o obligatie ce deriva atat din contractul cu SC x SRL cat si prin efectul hotararilor emise de catre Consiliul Local, respectiv Hotararea nr.x/28.02.2008 si Hotararea nr.x/19.08.2005. Obligatiile hotararii nr.x/19.08.2005 au fost in mod indirect transmise in cascada si la nivelul societatii contestatare prin contractul incheiat cu SC x SRL.

Prin refuzul indeplinirii obligatiei de a realiza lucrarile de infrastructura nu ar fi fost posibila achizitionarea terenului si in consecinta de a desfasura in viitor operatiuni taxabile, iar pe de alta parte achizitia terenului fara asumarea acestei obligatii nu ar fi facut posibila desfasurare a activitatii economice in conditii normale.

Fiecare companie care a investit in aceasta zona industriala a contribuit cota parte la realizarea utilitatilor in functie de suprafata de teren achizitionata (terenul facand parte dintr-un parc industrial).

Contestatara mentioneaza ca dreptul de deducere a TVA aferenta realizarii utilitatilor este sustinut de faptul ca pretul operatiunilor desfasurate de societatea contestatara (pentru care va colecta TVA) va reflecta costul acestor investitii.

In sustinere, contestatara invoca Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, respectiv cazurile C-465/03 Kretztechnik, C-29/08 AB SKF.

In consecinta, societatea considera ca are drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor de lucrari de infrastructura privind utilitatile deoarece acestea erau destinate operatiunilor economice de inchiriere de cladiri in regim de taxare.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarei potrivit careia lucrarile de infrastructura sunt realizate in beneficiul societatii contestatare aceasta precizeaza urmatoarele:

In ipoteza in care lucrarile achizitionate nu sunt realizate in beneficiul contestatarei rezulta ca acestea au constituit lucrari prestate in mod gratuit pentru uzul Consiliului Local al Municipiului Arad.

Potrivit prevederilor art.129 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal, incepand cu anul 2011 sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata, serviciile prestate in mod gratuit de catre o persoana impozabila pentru uzul propriu, al personalului acesteia, ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice. In temeiul art.145, alin.(3) din Codul fiscal, in cazul in care nu se aplica regulile privind livrarea/prestarea catre sine, persoana impozabila are dreptul de deducere a taxei.

Precizarea "pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice" inclusa in anul 2011 a fost o clarificare menita sa sublinieze intentia legiuitorului de a limita aplicabilitatea prestarii catre sine pentru cazurile in care punerea la dispozitie in mod gratuit este realizata in alte scopuri decat pentru desfasurarea activitatii economice.

De asemenea, contestatara invoca si opinia Directiei Legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerul de Finante exprimata printr-o adresa emisa la 20.02.2011 intr-o speta similara, potrivit careia "persoana impozabila isi pastreaza dreptul de deducere a TVA aferenta cheltuielilor generate de prestarea gratuita a serviciilor respective, in situatia in care se poate demonstra ca serviciile prestate gratuit au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatilor sale economice". Aceasta adresa se refera la un caz similar, respectiv la realizarea de investitii pe un teren proprietatea autoritatii locale care trec la finalizarea investitiilor in proprietate publica.

Contestatara anexeaza in sustinere o decizie civila emisa de Curtea de Apel Timisoara intr-un caz similar, care nu pune la indoiala dreptul de deducere a TVA aferenta investitiilor efectuate, chiar in cazul in care nu sunt aplicabile prevederile privind livrarea/prestarea catre sine.

2. Interpretarea echipei de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala potrivit careia contestatara nu a desfasurat operatiuni taxabile avand in vedere ca nu a inregistrat venituri, conditionand momentul deducerii TVA de data realizarii efective a operatiunilor ce dau drept de deducere, nu este legala pentru motivele:

- exista jurisprudenta constanta ce releva faptul ca deducerea trebuie exercitata imediat, fara a fi amanata la momentul obtinerii efective a castigurilor;

-dreptul de deducere se exercita imediat pentru totalitatea TVA aplicata operatiunilor aferente intrarilor;

-pentru a sustine ca persoanele impozabile au dreptul de a deduce TVA pentru bunurile su serviciile achizitionate, chiar in faza de investitii, cu conditia de a dovedi intentia de a utiliza investitiile la realizarea de operatiuni taxabile, contestatoarea invoca principiile generale ale sistemului de TVA european, implementate si in legislatia romaneasca prin art. 145 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 alin. (1) din Normele metodologice, precum si jurisprudenta comunitara reiesita din cazurile C-268/83 (Rompelman), C-110/94 (Inzo) si C-37//95 Ghent Coal Terminal BV si sustina ca si-a dovedit intentia de a desfasura activitati economice taxabile prin contractul de inchiriere incheiat cu SC x SRL si Notificarea inregistrata la organele fiscale sub nr. x/20.03.2012, prin care si-a exprimat optiunea de taxare incepand cu 01.01.2012 a operatiunilor prevazute de art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal a terenului pentru constructii in suprafata de 93.953 mp situat in Zona Industriala x, str. x jud. Arad.

Fata de prevederile legislatiei nationale si jurisprudenta Uniunii Europene, societatea are drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor lucrarilor de infrastructura, in baza intentiei de a realiza in viitor operatiuni taxabile, respectiv achizitia cladirilor construite de catre xxx pe terenul cumparat de contestatara si exploatarea lor prin inchiriere.

Intentia este dovedita prin:

-depunerea notificarii de taxare;

-dovada ca se afla in imposibilitatea de a desfasura activitati economice/taxabile;

-prin contractul de inchiriere incheiat cu SC x SRL si factura emisa de aceasta.

In concluzie, contestatara arata ca achizitia terenului si a investitiilor in utilitati a fost efectuata de contestatara cu scopul de a cumpara cladirile construite de xxxx pe terenul cumparat si exploatarea lor ulterioara prin inchiriere in regim de taxare, precum si faptul ca exista o legatura directa si imediata intre achizitia lucrarilor de infrastructura privind utilitatile si operatiunile taxabile.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC x SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/x.2006, detine codul unic de inregistrare nr. x si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de 14.10.2006.

Perioada supusa verificarii in ceea ce priveste TVA : 01.07.2007-30.09.2010, iar inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 01.07.2011-19.07.2011 si 07.03.2012-21.03.2012.

3.1. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor lucrarilor de infrastructura efectuate pe domeniul public care au trecut in proprietatea municipiului Arad, societatea avand numai obligatia finantarii lucrarilor si in conditiile in care nu se dovedeste intentia de a utilize lucrarile in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/17.05.2012, organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de x lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. x/17.05.2012 rezulta ca suma stabilita ca diferenta suplimentara provine din neacceptarea la deducere a taxei aferente obiectivului "utilitati Zona Industriala xxx", executate si facturate de SC x SA si SC x SA (conform facturilor din anexa RIF), cu obligatia de finantare a SC x SRL asumata prin contractul de vanzare-cumparare nr.x/19.04.2007.

Astfel, organele de inspectie fiscala retin ca prin contractul de vanzare-cumparare nr.x/19.04.2007, contestatara cumpara terenul situat in mun. Arad, Zona Industriala x, str. x jud.Arad compus din pasune zona industriala si cai de comunicatii in suprafata de x mp grevat de dreptul de ipoteca pentru proiectarea si realizarea lucrarilor de constructii privind utilitatile publice pana la concurenta sumei de x Euro+ TVA in favoarea Consiliului Local al Municipiului Arad, motiv pentru care nu se justifica deducerea TVA in raport de dispozitiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca SC x SRL are ca obiect principal de activitate "dezvoltare (promovare) imobiliara" , este inregistrata din punct de vedere al TVA incepand cu data de 18.06.2007, iar in perioada verificata nu a obtinut venituri taxabile si nu a emis facturi sau alte documente fiscale.

Taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei este aferenta achizitiei unor lucrari de infrastructura, asupra carora dreptul de proprietate apartine Consiliului Local al Municipiului x si in legatura cu care societatea contestatara a declarat ca urmeaza sa demareze o investitie imobiliara, constand in dezvoltarea unei hale industriale si a unei cladiri multifunctionale, platforme, rezervor incendiu etc. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu prezinta suficiente dovezi obiective din care sa reiasa intentia declarata a acesteia de a utiliza utilitatile ce apartin domeniului public in scopul desfasurarii de operatiuni care dau dreptul la deducerea taxei, motiv pentru care nu au acceptat la deducere TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit art. 145 "**Dreptul de deducere**" si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) *Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) *pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"*.

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o

activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea**

deducerii si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si *pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile*. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza** sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

Astfel, retinem concluziile Curtii Europene de Justitie din cazul C-110/94 (INZO), conform carora:

Ø chiar si prima cheltuiala de investitie in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art. 4 din Directiva a VI-a (art. 9 din Directiva 112/2006/CE modificata de la 01.01.2008 prin Directiva 2007/75/CE) si, in acest context, autoritatile fiscale trebuie **sa tina cont de intentia declarata a persoanei** de a desfasura activitati care vor face subiectul TVA;

Ø cand o autoritate fiscala a acceptat ca o companie are statut de persoana impozabila in sensul TVA intrucat si-a declarat intentia de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile, contractarea unui studiu de profitabilitate pentru activitatea dorita va fi considerata activitate economica, chiar daca scopul este de investigata in ce masura activitatea pe care compania doreste sa o desfasoare in viitor este profitabila;

Ø avand in vedere principiul stabilitatii si neutralitatii TVA si cu exceptia cazurilor de abuz sau frauda, statutul de persoana impozabila in sensul TVA nu poate fi retras retroactiv daca, in urma rezultatelor studiului, persoana a decis sa nu desfasoare activitatea respectiva si intra in lichidare;

Ø la paragraful 23 din Cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN unde Curtea a statuat ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI-a nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

Prin urmare, din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie reiese ca exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii

taxabile, dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil (cazul GHENT: decizia primariei de a schimba terenurile, cazul INZO: concluziile nefavorabile rezultate din studiul de profitabilitate).

Referitor la jurisprudenta Curtii Europene de Justitie degajata din **cazul C-29/08** Suedia contra AB SKF se retin urmatoarele:

Curtea Europeana de Justitie a emis o decizie cu privire la dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor achizitionate de o companie suedeza (AB SKF) in cadrul unei tranzactii privind vanzarea de actiuni. In legatura cu acest transfer a expus doua situatii:

- se acorda dreptul de a deduce TVA platita pentru achizitia de servicii furnizate in legatura cu transferul de actiuni, daca exista o legatura directa si imediata intre costurile asociate acestor servicii si activitatea economica privita in ansamblu a persoanei impozabile;

- in anumite circumstante (in cazul in care se efectueaza transferul unei afaceri in totalitate), transferul de actiuni este similar cu transferul de active si pasive. Doar pentru simplul fapt ca aceasta tranzactie se refera la transferul actiunilor si nu a activelor, Curtea a sugerat faptul ca nu ar trebui sa conduca la rezultate diferite, din perspectiva deductibilitatii TVA privind costurile asociate.

Analizand speta, la paragraful 60 din hotarare, Curtea Europeana de Justitie a concluzionat

:

“Rezulta ca existenta dreptului de deducere este determinata în functie de operatiunile în aval carora le sunt afectate operatiunile în amonte. Astfel, dreptul respectiv exista în cazul în care operatiunea în amonte supusa TVA-ului are o legatura directa si imediata cu una sau mai multe operatiuni în aval care dau drept de deducere. Daca nu este cazul, trebuie sa se examineze daca cheltuielile efectuate pentru a achizitiona bunuri sau servicii în amonte fac parte din cheltuielile generale legate de ansamblul activitatii economice a persoanei impozabile. Într-un caz sau în celalalt, existenta unei legaturi directe si imediate presupune ca costul prestarilor în amonte este încorporat în pretul anumitor operatiuni în aval sau, respectiv, în pretul bunurilor sau al serviciilor furnizate de persoana impozabila în cadrul activitatilor sale economice.”

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, **simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.**

Din coroborarea textelor de lege mentionate, respectiv art. 145 alin. (1) si (2), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca este admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care se demonstreaza realitatea si utilitatea serviciilor achizitionate, respectiv daca acestea au fost achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si din constatările organelor de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

In data de 28.10.2005 s-a incheiat contractul de vanzare-cumparare nr.4966 intre Consiliul Local al Municipiului Arad in calitate de vanzator si SC x SRL in calitate de cumparator pentru terenul in suprafata totala de x mp, proprietate privata a municipiului Arad, situat in intravilanul municipiului Arad, Zona Industriala x, str. x jud.Arad.

- la cap. IV-Obligatiile partilor” prevede:

pct.4.12. - Cumparatoarea “se obliga sa realizeze si sa predea in proprietatea municipiului Arad, utilitatile din domeniul public, conform protocolului ce se va incheia intre Primaria municipiului Arad si cumparatoare;

pct.4.13. Cade in sarcina cumparatoarei proiectarea si realizarea accesului la teren din domeniul public;

pct.4.14. Cheltuielile pentru proiectarea si realizarea utilitatilor in domeniul public la dimensiunile solicitate de Primaria municipiului Arad sunt in sarcina cumparatoarei;

pct.4.15. Cumparatoarea este raspunzatoare de calitatea utilitatilor, iar cand sunt instalate si construite, proprietatea acestora se transfera de la cumparatoare la vanzator, fara compensatie sau obligatie din partea cumparatoarei.

-la cap. V – Clauze speciale

pct. 5.6. Partile de comun acord mai stabilesc si urmatoarele clauze:

(...)

b) cumparatoarea va executa utilitati publice, conform documentatiei puse la dispozitie de vanzatoare pana la concurenta sumei de x Euro+TVA, conform protocolului ce se va incheia.

Eu, subscrisul vanzator Consiliul Local al Municipiului Arad solicit intabularea dreptului de ipoteca pana la concurenta sumei de x Euro+TVA pentru realizarea utilitatilor publice.”

In data de 19.04.2007 s-a incheiat contractul de vanzare-cumparare nr.x intre SC x SRL in calitate de vanzator cumparator si in calitate de SC x SRL , prin care s-a vandut imobilul situat in municipiul Arad, Zona Industriala x, str. x jud.Arad, in suprafata de x mp grevat de dreptul de ipoteca de sub C1 inscris in favoarea Consiliului Local al Municipiului Arad.

Prin acest contract, partile au convenit ca SC x SRL sa preia toate drepturile si obligatiile vanzatoarei din contractul nr.x intre Consiliul Local al Municipiului Arad si SC x SRL, inclusiv dreptul de ipoteca pentru proiectarea si realizarea utilitatilor in domeniul public pana la concurenta sumei de x Euro +TVA (x Euro) , ce urmeaza a fi radiat la predarea utilitatilor catre Consiliul Local.

Astfel, prin contract SC x SRL devine proprietara terenului dar nu si a utilitatilor de executat din zona industriala x in suma de x Euro, fapt ce rezulta si din inregistrarea utilitatilor in contul de imobilizari in curs.

In data de 25.06.2007 au fost incheiate doua contracte de executie de lucrari, ambele avand ca obiect al contractului executia, finalizarea si intretinerea “Utilitati Zona Industriala x”:

1.- contractul nr.x incheiat intre SC x SRL, in calitate de “beneficiar ”si SC x SA in calitate de “executant “, pretul convenit fiind x lei (din care TVA =x), respectiv contravaloarea sumei de x Euro;

2.- contractul nr.x incheiat intre SC x SRL, in calitate de “beneficiar ” si x SA in calitate de “executant “, pretul convenit fiind x lei (din care TVA =x), respectiv contravaloarea sumei de x60 Euro.

In baza acestor contracte, cele doua societati au emis in perioada iulie 2007- decembrie 2007 facturi cu TVA in suma totala de x lei, suma dedusa de SC x SRL si neacceptata la deducere de organul de inspectie fiscala.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca lucrarile executate si serviciile prestate de SC x SA si SC x SA in baza contractelor nr.x/25.06.2007 si nr.x/25.06.2007, facturate contestatarei prin facturile fiscale in valoare totala de x lei (x Euro) din care TVA inclus in suma de x lei, vizeaza lucrari de racordare la reseaua publica de canalizare existenta sau ce va fi construita efectuate in beneficiul Consiliului Local al Municipiului Arad si nu in beneficiul direct al SC x SRL, chiar daca societatea, in calitate de finantator urmeaza a beneficia si de aceasta facilitate la finalizarea investitiei.

Se retine ca lucrarile de infrastructura nu sunt executate pe terenul aflat in proprietatea contestatarei, ci constituie investitii efectuate pe domeniul public in utilitati publice ce au fost preluate si exploatate de Primaria municipiului Arad. Astfel, TVA in suma de x lei nu poate fi considerate ca fiind aferenta actelor premergatoare necesare realizarii investitiei in proiectul imobiliar intrucat utilitatile pe domeniul public au fost finantate de societate nu in scopul dezvoltarii unui proiect imobiliar ci ca o obligatie preluata prin contractul de vanzare cumparare a terenului, ce a fost asumata anterior de vanzatorul terenului.

Asa cum reiese din Hotararea nr.x/22.01.2009 privind trecerea in proprietatea privata a municipiului Arad a unor utilitati din Zona industriala Arad Sud emisa de Consiliul Local al Municipiului Arad s-a aprobat trecerea in proprietatea privata a utilitatilor si bunurilor realizate care au fost finantate de SC x SRL si care conform anexei au valoarea de x Euro (x lei) si s-a hotarat efectuarea demersurilor necesare pentru radierea ipotecilor inscrise in favoarea Consiliului Local al Municipiului Arad.

Desi, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile achizitionate este conditionat de utilizarea acestora "in folosul operatiunilor **sale** taxabile" si "in beneficiul **sau**", respectiv dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care serviciile sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor **sale** impozabile, societatea nu a dat curs acestor reglementari legale, intrucat, din toate documentele anexate de insasi contestatara, rezulta ca serviciile in cauza au fost prestate conform contractelor incheiate, in scopul realizarii unui obiectiv de investitii care nu-i apartinea, **in perioada in care se solicita exercitarea dreptului de deducere al TVA, nefiind beneficiara directa a acestui obiectiv.**

In ceea ce priveste sustinerile contestatarei referitoare la acest capat de cerere, de retinut este faptul ca toate prevederile legale invocate de societate intaresc constatarile organului de inspectie fiscala, societatea neprezentand niciun document si niciun argument suplimentar fata de constatarile organelor de inspectie fiscala din care sa rezulte ca serviciile prestate conform facturilor emise de SC x SA si SC x SA sunt *efectuate in beneficiul sau* si sunt destinate utilizarii *in folosul operatiunilor sale taxabile*.

Constatarile organelor de inspectie fiscala au la baza documentele justificative si evidentele contabile puse la dispozitie de catre societate, din care rezulta in mod clar faptul ca **destinatarul lucrarilor efectuate si al serviciilor prestate nu este** SC Cefin Logistic Park Arad SRL, asa cum s-a subliniat anterior ci autoritatea publica, respectiv Consiliul Local al Municipiului Arad, iar lucrarile realizate sunt de natura publica, servesc interesul general si intra in patrimoniul autoritatii locale.

In calitate de persoana impozabila, SC x SRL are obligatia sa prezinte **suficiente dovezi obiective si de netagaduit**, din care sa rezulte ca va realiza operatiuni taxabile, care sa-i dea dreptul la deducerea taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii utilizate in scopul realizarii propriilor operatiuni.

Dimpotriva, din documentele prezentate rezulta ca, in fapt, intreaga investitie ce are ca obiect construirea utilitatilor ce este realizata in beneficiul Consiliului Local Arad, **care prin contract, si-a rezervat dreptul sa intabuleze in cartea funciara, in nume propriu, utilitatile ce vor fi construite (art. 4.14 din contractul nr. x/18.10.2005 coroborat cu prevederile alin. (2), pg.2 din contractul nr.x/19.04.2007)**, De altfel, prin prevederile contractuale rezulta cu claritate ca **societatea contestatoare are doar obligatia finantarii investitiei.**

In speta, dupa cum rezulta si din contestatia formulata, inca de la momentul achizitiei **utilitatilor in cauza, contestatara** nu a intentionat niciodata sa le utilizeze in vederea desfasurarii unor activitati economice care sa dea nastere la operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA si, prin urmare, nu putea sa deduca integral taxa aferenta achizitiilor, nefiind indeplinita conditia stipulata expres de art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente cheltuielilor efectuate in legatura cu utilitatile publice poate fi acordat numai in functie de intentia societatii la momentul achizitiei de a le utiliza pentru operatiuni taxabile. In cazul in care societatea a intentionat de la

inceput doar sa finanteze lucrarile de infrastructura in favoarea proprietarului Consiliul Local, nu poate beneficia de deducerea taxei aferente achizitiei acestora.

Subliniem ca este obligatia societatii sa furnizeze organelor de control dovezi suficiente privind intentia sa de a utiliza investitiile efectuate in vederea realizarii de operatiuni taxabile si a motivelor pentru care acest lucru nu a fost posibil.

Astfel, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei invocarea de catre contestatara a Hotararii CEJ emisa in cazul C-29/08, intrucat prin aceasta decizie instanta a statuat ca pentru a da nastere unui drept de deducere a TVA, bunurile sau serviciile achizitionate trebuie să aibă o legătură directă si imediată cu operatiunile taxabile, avand in vedere ca dreptul de a deduce TVA-ul pentru aceste bunuri sau servicii presupune că acele cheltuieli efectuate reprezinta o parte din componentele de cost ale operatiunilor impozabile.

Or, in speta nu exista o legatura directă si imediată între cheltuielile privind achizitionarea lucrarilor de infrastructura destinate domeniul public cu operatiunea de inchiriere in 2012 pentru o singura luna a terenului aflat in proprietatea contestatarei , aceste achizitii nefiind o componentă, distinct evidentiata, a valorii chiriei incasate de la client si nici nu se pot considera aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli generale legate de activitatea desfasurata intrucat nu sunt efectuate pentru functionarea de ansamblu a activitatii contestatarei, fara a putea fi atribuite direct unei anumite activitati din cadrul operatiunii.

In acelasi sens se pronunta si MFP-Directia de si Legislatie in domeniul TVA prin adresa fara numar anexata (pg.3, alin.(3)) in sustinere de contestatara, astfel incat nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei. Invocarea de catre contestatara a celor inserate in adresa MFP cu privire la faptul ca are drept de deducere deoarece au fost efectuate in scopul propriei activitati nu este dovedita de societate, in conditiile in care documentele depuse(factura de inchiriere si contractul de inchiriere pentru o luna) sunt emise in timpul inspectiei fiscale.

De asemenea, nici invocarea de catre contestatara a contractului cadru pentru dezvoltare si prestari servicii de inchiriere din 13.06.2007 incheiat cu SC xxx SRL nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei in conditiile in care nu depune niciun alt document care sa probeze cele invocate in contract. Invocarea de catre contestatara a faptului ca nu poate achizitiona si ulterior de a inchiria in regim de taxare cladirile construite de SC CEFIN Real Estate Asset Management SRL pe terenul detinut nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei drept intentie de a realiza operatiuni taxabile, in conditiile in care din anul 2007 (anul constructiei precizat in procesul-verbal de sechestrul nr.8363/06.10.2011) si pana la data sechestrului (anul 2011) avea suficient pentru a-si achizitiona constructiile si ale utiliza in folosul activitatii economice.

Invocarea solutiei pronuntate de Curtea de Apel Timisoara nu are relevanta in solutionarea cauzei intrucat in sistemul nostru de drept, jurisprudenta sau precedentul judiciar nu constituie izvor de drept.

Din cele anterior prezentate rezulta cu claritate faptul ca prin contractul nr.x/19.04.2007, cele doua parti au convenit ca noul proprietar al terenului proprietatea SC x SRL sa suporte costurile utilitatilor publice pe un teren aflat in proprietatea Consiliului Local.

Or, conform prevederilor legate antecitate si jurisprudentei comunitare constante in materie, o persoana impozabila are drept de deducere a taxei aferente achizitiei de bunuri si servicii, cu conditia sa existe intentia de a le utiliza in folosul realizarii de operatiuni taxabile, ceea ce nu este cazul in speta intrucat contestatoarea s-a angajat sa suporte **costurile necesare executarii utilitatilor nu pe terenul sau ci pe alt terenul, in speta al Consiliului Local, in calitate de proprietar si beneficiar al acestor lucrari edificate.**

Faptul ca pe terenul proprietatea contestatoarei intentioneaza sa realizeze in viitor operatiuni taxabile prin dezvoltarea unui proiect imobiliar, nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat societatea va avea drept de deducere a taxei aferente constructiei proiectului imobiliar, cata vreme acesta va da nastere la operatiuni taxabile prin livrarea/exploatarea/valorificarea in nume propriu a rezultatelor proiectului.

De asemenea, prevederile contractuale privind suportarea unor cheltuieli aferente unor obiective aflate in proprietatea si la dispozitia unei alte persoane, invocate de societate prin

contestatia formulata nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat clauzele din contract produc efecte juridice doar intre partile semnatare si luarea lor in considerare de catre organele fiscale doar pe considerentul strict juridic, al inserarii lor in contract, ar echivala cu ignorarea evidenta a scopului economic al operatiunii si cu lipsirea de orice efecte a prevalentei economicului asupra juridicului, stipulata la nivel de principiu in legislatia fiscala.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, intrucat societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca serviciile prestate inscrise in facturile emise de SC x SA si SC x SA in baza contractelor incheiate au fost efectuate in beneficiul firmei si sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile.

Mai mult, finantarea lucrarilor nu poate conduce la schimbarea beneficiarului, in conditiile in care din intreaga documentatie rezulta foarte clar ca beneficiarul final al lucrarii este Consiliul Local al Municipiului Arad.

Astfel, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC x SRL si pentru TVA deductibila in suma de x lei.

3.2. Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente TVA

Cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 1 a stabilit corect accesorii aferente TVA in suma de x lei prin Decizia de impunere nr. x/17.05.2012, in conditiile in care pe de o parte la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul in suma de x lei reprezentand TVA, iar pe de alta parte diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei nu a fost contestata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/17.05.2012, AFP sector 1 a stabilit in sarcina contribuabilului o diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de x lei la care au fost calculate, pe perioada 25.10.2007-26.03.2012, dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de x lei, calculate astfel:

- x lei- majorari de intarziere;
- x lei- penalitati de intarziere.

In drept, dispozitiile art. 119 alin. (1) si art. 120 alin. (1) si (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat aplicabil pana la 01.07.2010 prevad:

Art. 119 - (1) "Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere".

Art. 120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale. "

Incepand cu data de 1 iulie 2010, majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin OUG nr. 39/2010:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere".

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Ulterior, începând cu data de 1 octombrie 2010 au intrat în vigoare prevederile OUG nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

“Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadența a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentând accesoriile aferente TVA, individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. x/17.05.2012, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de x lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, precum și faptul că TVA în suma de x lei nu a fost contestată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge și pentru suma de x lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.145 alin.(1), art.146 alin.(2), art.155 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și ale art.119, art.120, 120¹ și art.216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. x/17.05.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector 1 pentru suma totală de x lei reprezentând TVA în suma de x lei și accesoriile aferente TVA în suma de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.

