

## **DECIZIE nr. 154 / 95 / 19.04.2005**

Contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art. 176 din OG. 92/2003 republicata titlul IX si este autentificata prin semnatura persoanei autorizate si stampila unitatii.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 din OG nr. 92/2003 republicata titlul IX, privind solutionarea contestatiilor impotriva actelor administrative fiscale; DGFP prin Biroul Solutionarea Contestatiilor este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

I.Obiectul contestatiei il constituie TVA neadmisa la rambursare si considerata de catre organul de control ca nedeductibila.

Petentul sustine ca in temeiul art. 22, alin.4, lit.a) din Legea nr. 345/2002 si art. 145 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 si-a exercitat dreptul de deducere pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii destinate realizarii operatiunilor taxabile, inclusiv pentru realizarea de investitii necesare efectuarii de astfel de operatiuni.

Efectuarea investitiei constand in executarea unor retele de distributie de conducte a avut drept scop asigurarea bazei materiale necesare derularii operatiunilor de distributie si furnizare a gazelor naturale in oras si care constituie activitatea sa principala prin care realizeaza operatiuni taxabile.

De asemenea, sustine ca organul de control nu a fost consecvent asupra tratarii ca si proprietar al lucrarilor de investitii efectuate deoarece a acceptat tratarea ca si proprietar din punctul de vedere al amortizarii dar a considerat ca nu este indreptatit sa deduca taxa pe valoarea adaugata.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 11.02.2005 organul de control a constatat prin decontul cu suma negativa a taxei pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare inregistrat la AFP sub nr. 1817/25.08.2004 solicita spre rambursare TVA aferenta perioadei septembrie 2000 - iulie 2004.

In urma verificarii, organul de control a constatat ca in baza contractului de concesiune nr. 3134/31.5.2004 concedentul concesioneaza pe o perioada de 49 de ani catre concesionarul X realizarea si exploatarea sistemului de distributie gaze naturale in oras prin cedarea / preluarea urmatoarelor bunuri si activitati :

- \* retele de distributie a gazelor naturale in lungime de 2255 m conducta presiune medie si 12.372 m conducte de distributie gaze naturale de presiune redusa in oras.

- \* activitatile de livrare a gazelor naturale la populatie si alte unitati din oras.

Investitia constand in extinderea retelei de gaze naturale efectuata de contribuabil s-a efectuat in baza Autorizatiei de constructie nr. 101 din 12.10.2000, respectiv nr. 43 din 25.02.2004 (prelungirea primei autorizatii) emise de autoritatea in drept pe numele Primariei orasului. Autorizatia de constructie a fost emisa in baza proiectului tehnic elaborat de SC ... pe numele Primariei.

Conform clauzelor contractuale contribuabilul nu poate fi tratat ca proprietar al investitiei efectuate, in contrapartida cu aceasta urmand sa primeasca dreptul de exploatare a retelei de distributie al gazelor naturale de la concedent - Primaria ..., care este de drept proprietarul retelei de distributie gaze naturale, inclusiv ce este realizat din investitiile impuse prin caietul de sarcini care a stat la baza contractului nr. 3134/2000.

Organul de control a constatat ca la expirarea contractului de concesiune investitia realizata de SC ... se transmite concedentului - Primaria ... - cu titlu gratuit, deci nu constituie o livrare de bunuri pentru care sa se colecteze taxa pe valoarea adaugata.

Prin efectuarea investitiei, fara a detine autorizatie de constructie, coroborat cu transmiterea investitiei catre Primaria cu titlu gratuit, deci fara a colecta TVA, SC ... nu are drept de deducere a sumei reprezentand TVA aferenta investitiei realizate.

Contribuabilul nu a respectat prevederile legale in vigoare referitoare la deductibilitatea TVA, adica :

- art. 18 si 19 din OUG nr. 17/2000, pct. 10.13 din HG nr. 401/2000
- art. 22 alin. 4 din Legea nr. 345/2002, art. 60 alin. 1 din HG nr. 598/2002
- art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, in perioada ianuarie 2004 - iulie 2004 contribuabilul a dedus TVA in baza unor bonuri fiscale de achizitie a carburantilor, care nu indeplinesc conditiile de document legal de deducere a TVA, in sensul ca acestea nu indeplinesc conditiile prevazute de pct. 51(2) din HG nr. 44/ 2004, adica nu sunt stampilate si nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului, urmand ca TVA sa se inregistreze ca si TVA nedeductibila.

Perioada verificata privind obligatiile fiscale este septembrie 2000 - iulie 2004.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata in baza referatului nr. 20220/19.04.2005 si al punctului de vedere al AVS- SMAC formulat asupra referatului, Biroul solutionarea contestatiilor retine ca prin decontul cu suma negativa a taxei pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare inregistrat la AFP sub nr. 1817/25.08.2004 SC ... solicita spre rambursare TVA aferenta perioadei septembrie 2000 - iulie 2004.

Contribuabilul sustine ca diminuarea TVA solicitata la rambursare cu suma de 1.557.945.941 lei de catre organul de control nu este legala deoarece in temeiul art. 22, alin.4, lit.a) din Legea nr. 345/2002 si art. 145 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 si-a exercitat dreptul de deducere pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii destinate realizarii operatiunilor taxabile, inclusiv pentru realizarea de investitii necesare efectuarii de astfel de operatiuni.

Efectuarea investitiei constand in executarea unor retele de distributie de conducte in oras a avut drept scop asigurarea bazei materiale necesare derularii operatiunilor de distributie si furnizare a gazelor naturale in oras si care constituie activitatea sa principala prin care realizeaza operatiuni taxabile.

Organul de control a constatat ca lucrarea de investitii concretizata in executarea de retele de distributie a gazelor naturale in oras Buzias realizata de catre SC ... nu indeplineste conditiile de deducere a taxei valoarea adaugata, respectiv de rambursare a acesteia din urmatoarele considerente :

- lucrarea a fost concesiunata de la Primaria orasului, iar in baza prevederilor contractuale investitiile efectuate de contribuabil se vor ceda cu titlu gratuit concedentului;

- autorizatia de constructie a fost emisa pe numele Primariei ;

- bunurile si serviciile achizitionate nu indeplinesc conditiile legale de deducere a TVA in sensul ca SC ... nu este proprietara investitiei, extinderea retelei de distributie gaze naturale fiind in proprietatea Primariei in numele careia s-a emis autorizatia de constructie.

Contractul de concesiune incheiat intre primarie si SC ... da drept celei din urma sa utilizeze bunurile concesiunata si investitiile efectuate, obiectiv prevazut prin caietul de sarcini.

In temeiul Legii nr. 219/1998 si a contractului de concesiune

contribuabilul nu are drept de dispozitie asupra investitiilor efectuate, acestea urmand a fi transmise cu titlu gratuit proprietarei la expirarea termenului de concesiune, ceea ce reprezinta o operatiune netaxabila.

Organul de solutionare a contestatiilor retine ca suma reprezentand TVA stabilita ca nedeductibila de catre organul de control se compune din :

- TVA aferenta lucrarilor de investitii la reseaua de distributie a gazelor naturale concesionata de la Primarie;

- TVA aferenta achizitiilor de combustibil in baza unor bonuri fiscale care nu indeplinesc conditiile legale de document justificativ.

1.Referitor la TVA aferenta lucrarii de investitii concretizata in executarea de retele de distributie a gazelor naturale in oras realizata de catre contestator, se retine ca pe perioada derularii investitiei, speta este reglementata de:

- art. 18 si 19 din OUG nr. 17/2000, pct. 10.13 din HG nr. 401/2000  
- art. 22 alin. 4 din Legea nr. 345/2002, art. 60 alin. 1 din HG nr. 598/2002  
- art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003

In drept, referitor la art. 18 si 19 din OUG nr. 17/2000 si a pct. 10.13 din normele metodologice de aplicare a acesteia, se precizeaza :

*ART. 18*

*“Contribuabilii inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor si serviciilor achizitionate, destinate realizarii de:*

*a) operatiuni supuse taxei conform art. 17;*

*ART. 19*

*Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor contribuabilii sunt obligati:*

*a) sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabili inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata;*

*b) sa justifice ca bunurile in cauza sunt destinate pentru nevoile firmei si sunt proprietatea acesteia.*

*Dreptul de deducere priveste numai taxa ce este inscrisa intr-o factura fiscala sau in alt document legal care se refera la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operatiunilor prevazute la art. 18”.*

Norme metodologice :

*“10.13. Documentele aferente achizitionarilor de bunuri si/sau servicii care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata de contribuabili sau pentru a fi puse la dispozitie altor persoane fizice sau juridice in mod gratuit nu vor fi inscrise in jurnalul pentru cumparari, iar taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila”.*

In perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 speta este reglementata de art. 22 alin. 4 din Legea nr. 345/2002, art. 60 alin. 1 din HG nr. 598/2002 astfel :

Art. 22 alin.4)

*“Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de:*

*a) operatiuni taxabile”.*

Art. 60 alin. 1 din HG nr. 598/2002 prevede ca :

*“(1) Dreptul de deducere prevazut la alin. (4) al art. 22 din lege se refera la achizitiile de bunuri si/sau de servicii destinate realizarii operatiunilor prevazute la acelasi alineat, inclusiv pentru realizarea de investitii necesare efectuarii de astfel de operatiuni”.*

Legea nr. 571/2003 la art. 145 alin. 3 prevede ca :

*“(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul*

*operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:*

*a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;*

*b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate”.*

Activitatea principala a contribuabilului o constituie distributia si furnizarea gazelor naturale prin care se realizeaza operatiuni taxabile; proprietarul investitiei este contribuabilul care prin amortizare (element de fundamentare a pretului) isi recupereaza investitia si prin facturarea gazelor naturale colecteaza TVA aferenta.

In toata legislatia referitoare la TVA platitorii au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate destinate operatiunilor taxabile.

A invoca faptul ca SC ... nu este proprietara investitiilor proprii si a-i lua dreptul de deducere fiind in imposibilitatea de a se acorda in acelasi timp deducerea TVA pentru aceste investitii Primariei - considerata de organul de control ca si proprietar (intrucat documentele fiscale nu sunt pe numele acesteia) ne-am afla intr-o situatie paradoxala, in care cel care a facturat investitia a colectat TVA dar aceasta nu poate fi dedusa.

Prin insasi afirmatia ca la expirarea contractului de concesiune, investitia se va ceda cu titlu gratuit Primariei, presupune existenta dreptului de proprietate a SC ... asupra acestei investitii.

La cedarea cu titlu gratuit a investitiei la expirarea contractului sau inainte de termen daca s-ar impune rezilierea acestuia, se va proceda daca este cazul, la ajustarea TVA dedusa initial.

Referitor la sustinerea petentei ca organul de control a acceptat tratarea ei ca si proprietar din punctul de vedere al amortizarii, se retine ca amortizarea investitiilor la mijloacele fixe concesionate revine agentului economic care a efectuat investitia, speta fiind reglementata de art. 11 din Legea nr. 15/1994 si a pct. 15 din HG nr. 909/1997 astfel :

*“ Amortizarea mijloacelor fixe se calculeaza de la data punerii acestora in functiune si pina la recuperarea integrala a valorii de intrare, conform duratelor normale de functionare si conditiilor de utilizare ale acestora.*

.....  
*Amortizarea investitiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, inchiriate sau luate in locatie de gestiune este in sarcina agentului economic care a efectuat investitia”.*

*“ Amortizarea cheltuielilor de investitii si a modernizarilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, inchiriate sau date in locatie de gestiune este in sarcina agentului economic care a efectuat investitia. Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea in cheltuielile de exploatare pe perioada initiala a contractului de concesiune, inchiriere sau locatie de gestiune sau conform clauzelor contractuale”.*

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, coroborate cu situatia de fapt referitoare la dreptul de deducere, suma reprezinta TVA deductibila, motiv pentru care urmeaza admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

2.Referitor la suma de ... lei, se retine ca aceasta este inclusa in suma totala contestata de petent, dar asupra careia nu aduce argumente legale in sustinerea sa.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca din actul de control rezulta ca suma in cauza reprezinta TVA aferenta achizitiilor de combustibil in baza unor bonuri fiscale care nu indeplinesc conditiile legale de document justificativ, deoarece nu sunt stampilate si nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a

autovehiculului, deci bonurile fiscale nu indeplinesc conditiile legale de document justificativ reglementat de prevederile pct. 51(2) din HG nr. 44/2004 :

*“(2) Deducerea taxei pe valoarea adaugata trebuie justificata cu documentele prevazute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal si/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, cu modificarile ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finantelor publice emise in baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997, cu modificarile ulterioare. Pentru carburantii auto achizitionati taxa pe valoarea adaugata poate fi justificata cu bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicata, daca sunt stampilate si au inscise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.(...)”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, urmeaza resingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru TVA nedeductibila.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul OUG nr. 17/2000, HG nr. 401/2000, Legii nr. 345/2002, HG nr.598/2002, Legea nr. 571/2003, HG nr. 44/2004, coroborate cu art.180 si art. 185 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

#### **DECIDE :**

1.Admiterea cotestatiei formulate de contestator pentru capatul de cerere referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiilor.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de ... reprezentand TVA nedeductibila.

