

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
 Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. I 2007
privind soluționarea contestației depusa de
S.C. A S.R.L.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice asupra reluării soluționării contestației formulată de **S.C. A S.R.L.** împotriva procesului verbal din 17.05.2004 întocmit de organele de inspecție fiscală ale Direcției controlului fiscal, urmare a Sentinței civile a Curții de Apel – Secția comercială și de contencios administrativ pronunțată în ședința publică din 22.10.2005, sentința rămasă definitivă.

În conformitate cu prevederile art. 183 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin Decizia Ministerului Finanțelor Publice din 27.08.2004, s-a suspendat soluționarea contestației formulată de S.C. A S.R.L. până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile de către instanțele judecătorești, ca urmare a faptului că obiectul dosarului din 2003 aflat pe rolul Curții de Apel avea o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii ce a făcut obiectul contestației formulată de S.C. A S.R.L., procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa din 30.11.2006, Direcția generală a finanțelor publice comunică Sentința civilă a Curții de Apel – Secția comercială și de contencios administrativ pronunțată în ședința publică din 22.10.2005, rămasă definitivă și irevocabilă prin Decizia civilă din 19.09.2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

În consecință, procedura administrativă de soluționare a contestației formulată împotriva procesului verbal din 17.05.2004 va fi

reluata in conditiile art. 184 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Societatea contesta procesul verbal din 17.05.2004 prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata care indeplineste conditiile de rambursare, prin neadmiterea la rambursare a unei anumite sume.

I. S.C. A S.R.L. contesta procesul verbal din 17.05.2004 intocmit de organele de inspectie fiscala ale Directiei controlului fiscal, precizand urmatoarele:

Societatea este inregistrata ca platitor de TVA conform instiintarii de platitor TVA, incepand cu data de 01.10.2001.

In perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2001 societatea nu a desfasurat niciun fel de operatiuni, iar in perioada ianuarie 2002 - mai 2002 a desfasurat activitati supuse TVA, cota standard si cota zero, conform reglementarilor legale privind TVA, in vigoare la acea data. Dupa data de 1 iunie 2002, societatea a desfasurat exclusiv operatiuni cu drept de deducere, impozabile cu cota standard sau scutite cu drept de deducere.

Pentru desfasurarea activitatilor pentru care societatea a fost autorizata sa functioneze, a fost demarata realizarea in perimetrul Zonei Libere a unui terminal de containere si echiparea acestuia cu instalatiile/echipamentele/utilajele specifice unui astfel de obiectiv. Investitia complexa a fost data in folosinta la data de 5 noiembrie 2002.

La data de 5 noiembrie 2003 s-a implinit un an de la punerea in functiune a investitiei. In conformitate cu dispozitiile art. 10.17 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata coroborate cu dispozitiile art. 61 alin. (2) si art. 61 alin. (10) lit. b din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, societatea a regularizat TVA aferenta obiectivului de investitii pus in functiune la 05.11.2002, aplicand pro-rata definitiva de 100% (fata de folosirea obiectivului de investitii exclusiv pentru operatiuni care dau drept de deducere) si in consecinta a in scris suma de x lei ca TVA deductibila in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2003.

Referitor la modul in care s-a realizat controlul si la continutul procesului verbal:

1. Organele de control nu au respectat dispozitiile art. 58 alin. (2) din Codul de procedura fiscala potrivit caruia aveau sarcina de a motiva decizia de respingere a cererii de rambursare pentru TVA in suma de x lei pe baza de probe si constatari proprii.

Astfel, organele de control nu au mentionat in procesul verbal daca achizitiile pentru care s-a realizat regularizarea TVA erau aferente sau nu obiectivului de investitii si nici data la care obiectivul a fost pus in functiune (necesara determinarii datei la care societatea putea efectua regularizarea), pentru a determina in consecinta aplicabilitatea sau inaplicabilitatea normelor legale privind regularizarea TVA aferenta unui obiectiv de investitii, invocate de societate.

Organele de control nu au mentionat nici verificarea operatiunilor efectuate de societate in perioada octombrie 2001 - 31 mai 2002.

Toate concluziile organului de control privind respingerea TVA in suma de x lei sunt rezultatul aprecierilor altor inspectori (respectiv cei care au intocmit procesul verbal din 02.07.2003, care la randul lor au omis sa cerceteze documentele contabile relevante si s-au bazat pe cele retinute prin procesul verbal din data de 24.03.2003, care insa a fost anulat prin Decizia din 20.05.2003 a Ministerului Finantelor Publice) sau sunt citate din Decizia Ministerului Finantelor Publice din 06.10.2003, prin care a fost solutionata contestatia formulata impotriva procesului verbal contestat intocmit in data de 02.07.2003.

Astfel a fost incalcat principiul independentei exercitarii inspectiei fiscale, precum si obligatia de a se avea in vedere la efectuarea unui control toate starile de fapt si raporturile juridice relevente pentru impunere, in conformitate cu dispozitiile art. 96 din Codul de procedura fiscala.

2. Procesul verbal din 17.05.2004 nu indeplineste toate conditiile privind continutul si motivarea aratate la art. 38 alin. (2) din Codul de procedura fiscala.

Motivarea in drept a solutiei este inconsistenta fata de problematica asupra careia organul de control trebuia sa se pronunte, ceea ce poate echivala si cu o lipsa a motivarii in drept, ceea ce

inseamna o nerespectare a dispozitiilor art. 38 alin. (2) lit. e din Codul de procedura fiscala. Un alt element lipsa din procesul verbal este indicarea termenului de exercitare a caii de atac, asa cum obligau dispozitiile art. 38 alin. (2) lit. h din Codul de procedura fiscala.

Referitor la fondul problemei:

1. *Societatea avea dreptul de a efectua regularizarea TVA aferenta obiectivului de investitii la sfarsitul anului calendaristic 2003.*

TVA in suma de x lei este aferenta obiectivului complex de investitii "terminal de containere" realizat de societate in Zona Libera.

O parte din achizitiile pentru constructia si echiparea unui terminal de containere au fost realizate in perioada octombrie 2001 - 31 mai 2002 sub imperiul Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si Hotararii Guvernului nr. 401/2000, cand regimul de impunere a TVA era predominant, dar nu exclusiv, de scutire de TVA fara drept de deducere, iar restul achizitiilor pana la finalizarea si punerea in functiune a investitiei au fost realizate sub imperiul Legii nr. 345/2002 si Hotararii Guvernului nr. 598/2002, care prevedea un regim predominant, iar in cazul societatii, de impunere sau scutire cu drept de deducere.

Toate costurile privind achizitiile mentionate anterior au fost inregistrate in contabilitatea societatii ca investitii proprii.

De la data de 1 iunie 2002, fata de schimbarea cadrului legal privind TVA, operatiunile desfasurate de societate au trecut si ele de la operatiuni predominant scutite fara drept de deducere la operatiuni ce dau integral drept de deducere. Fata de aceasta, la sfarsitul anului 2003 societatea a calculat si aplicat o pro-rata de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate de societate pentru obiectivul de investitii de 100%.

Avand in vedere cele de mai sus, in cauza sunt incidente dispozitiile art. 10.17 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 coroborate cu cele ale art. 61 alin. (2) si alin. (10) lit. b din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, toate conditiile pentru realizarea regularizarii fiind indeplinite de catre societate.

2. In perioada octombrie 2001 - 31 mai 2002 societatea a efectuat si operatiuni supuse TVA, cu cota standard sau cu cota zero care dadeau drept de deducere.

Contrar celor constatate prin procesul verbal contestat, societatea a desfasurat in perioada octombrie 2001 - mai 2002 nu numai operatiuni scutite fara drept de deducere ci si operatiuni supuse TVA in cota de 19% sau cota zero, ambele cu drept de deducere.

Dupa cum rezulta din prevederile art. 6 lit. k pct. 10 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si ale art. 4.13 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, orice operatiune care era desfasurata in afara perimetrului strict al zonei libere (exemplu: transportul care depasea perimetrul zonei libere, cum este cazul transportului si prestarilor de servicii efectuate de societate in portul Constanta sau portul Mangalia, porturi ce nu beneficiau de regimul de zona libera sau activitatile de export) sau care nu se regasea in enumerarea data de art. 4.13 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 (exemplu: intermediere, consultanta) sau care nu era desfasurata in baza autorizatiei emise de Administratia Zonei Libere nu era operatiune scutita fara drept de deducere ci fie operatiune supusa cotei standard de 19% (operatiunile interne efectuate in afara perimetrului Zonei Libere), fie cotei zero in cazul exporturilor (exemplu: consultanta/intermedierea prestata partenerilor externi, facturata direct acestora si incasata in valuta prin contul bancar al societatii).

In perioada ianuarie 2002 - mai 2002 societatea a desfasurat astfel de operatiuni ce excedeau aplicarii dispozitiilor art. 6 lit. k pct. 10 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si art. 4.13 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 astfel incat erau supuse cotei de 19% sau cotei zero de TVA, in ambele cazuri cu drept de deducere.

Fata de cele mentionate mai sus, societatea are drept de deducere si in consecinta de a-i fi rambursata suma de x lei reprezentand TVA aferenta obiectivului de investitii.

TVA aferenta aceluiasi obiectiv de investitii dar facturat societatii si achitat de aceasta furnizorilor dupa data de 1 iunie 2002 a fost recunoscuta ca deductibila de catre organele de control si ca urmare aceasta a fost rambursata.

Fata de aceasta, de unicitatea si indivizibilitatea obiectivului de investitii si tinand cont de principiul contabil al permanentei metodelor, se impune adoptarea aceleiasi solutii si pentru TVA in suma de x lei.

In plus, toate actele normative din domeniul TVA incepand cu Hotararea Guvernului nr. 401/2000, continuand cu Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si terminand cu Codul fiscal aprobat de Legea nr. 571/2003 si Hotararea Guvernului nr. 44/2004 de aplicare a Codului fiscal prevad ca principiu pentru deducerea TVA aferenta unui obiectiv de investitii, deducerea in functie de destinatia obiectivului la sfarsitul anului urmator celui de punere a sa in functiune, astfel incat in situatia in care obiectivul e folosit pentru operatiuni ce dau drept de deducere, TVA aferenta obiectivului sa poata fi dedusa.

II. Prin procesul verbal din 17.05.2004, organele de inspectie fiscala ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:

Controlul s-a efectuat in vederea solutionarii cererilor de rambursare inregistrate la Administratia finantelor publice in datele de 24.03.2004 si 23.04.2004 si la Directia controlului fiscal in datele de 26.03.2004 si 26.04.2004.

Prin cererile de rambursare cu control anticipat mai sus mentionate, S.C. A S.R.L. solicita la rambursare TVA aferenta perioadei decembrie 2003 - martie 2004.

Perioada supusa controlului: decembrie 2003 - martie 2004.

Societatea inregistreaza in decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2003 la coloana "regularizari" randul 10 suma de x lei reprezentand TVA deductibila aferenta investitiilor efectuate in perioada octombrie 2001 - mai 2002.

Suma de x lei conform N.C. din 21.12.2003 este compusa din:

- suma reprezentand pentru perioada octombrie 2001 - mai 2002 TVA aferenta investitiilor
- suma reprezentand diferenta pro-rata de la 78.24% la 100%
- suma reprezentand TVA aferenta achizitiilor de echipamente din import aferente perioadei februarie - martie 2002.

Prin Decizia din 06.10.2003 emisa de Ministerul Finantelor Publice urmare contestatiei formulata de S.C. A S.R.L. impotriva procesului verbal din 02.07.2003 intocmit de organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal s-au stabilit in principal urmatoarele:

Respingerea la rambursare fara drept de preluare a sumei reprezentand TVA aferenta perioadei octombrie 2001 - mai 2002. Operatiunile realizate de societate in perioada verificata, respectiv activitati specifice efectuate in Zona Libera se incadrau exclusiv in categoria operatiunilor scutite fara drept de deducere, astfel incat activitatile efectuate de societate in perioada octombrie 2001 - mai 2002 au fost destinate exclusiv realizarii de operatiuni scutite fara drept de deducere.

La pct. 10.6 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 se precizeaza faptul ca nu poate fi dedusa potrivit legii TVA aferenta intrarilor referitoare la bunuri/servicii destinate realizarii de operatiuni scutite de TVA pentru care prin lege nu se prevede exercitarea dreptului de deducere.

Refacturarea contravalorii bunurilor si serviciilor prestate de societate in perioada mai sus mentionata nu poate fi asimilata operatiunilor privind livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, nefiind deci operatiuni impozabile.

Fata de cele prezentate mai sus rezulta ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei.

Situatia privind TVA aferenta perioadei decembrie 2003 - martie 2004 se prezinta astfel:

- TVA deductibila solicitata de societate
- TVA respinsa la rambursare fara drept de preluare x lei
- TVA care se cuvine la rambursare efectiv.

Situatia de rambursare a fost determinata de realizarea de venituri din operatiuni scutite cu drept de deducere si achizitionarea de bunuri si servicii in cote standard, utilitati, lucrari de reparatii.

III. Luând in considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscală, se retin urmatoarele:

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, cauza supusa soluționării este daca Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor mai poate antama fondul cauzei, in condițiile in care instanța de judecata s-a pronunțat in sensul admiterii la rambursare a

taxei pe valoarea adaugata, soluționând definitiv latura civila pentru aceasta suma.

In fapt, prin Decizia Ministerului Finantelor Publice din 06.10.2003 a fost solutionata contestatia formulata de S.C. A S.R.L. impotriva procesului verbal incheiat in data de 30.06.2003 care a avut ca obiect taxa pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare in suma de y lei aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate in perioada octombrie 2001 - mai 2002. Taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate pentru perioada octombrie - decembrie 2001 a fost determinata prin utilizarea unei pro-rate de 100%, iar pentru perioada ianuarie - mai 2002 taxa pe valoarea adaugata a fost dedusa prin utilizarea unei pro-rate de 78.24%, calculata pentru intreg anul 2002.

Prin decizia mai sus mentionata, s-a respins contestatia societatii retinandu-se ca pentru perioada octombrie 2001 - mai 2002 societatea nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor in cauza si respectiv nu avea dreptul sa colecteze taxa pe valoarea adaugata prin emiterea de facturi cu TVA in cota de 19% sau cota "zero" intrucat operatiunile privind refacturarea contravalorii bunurilor si serviciilor in cauza reprezinta decontari de sume achitate in contul clientului si nu livrari de bunuri si / sau prestari de servicii.

Prin procesul verbal din 17.05.2004, contestat si care face obiectul prezentei decizii s-a constatat ca societatea a inregistrat in decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2003 la coloana de regularizari rd. 10 suma de x lei reprezentand TVA deductibila aferenta investitiilor efectuate in perioada octombrie 2001 - mai 2002, suma ce cuprinde si TVA in suma de y lei, ce a facut obiectul contestatiei solutionata prin Decizia din 06.10.2003.

Prin Decizia din 27.08.2004, in baza art. 183 alin. (1) lit. b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a fost suspendata solutionarea contestatiei formulata de S.C. A S.R.L impotriva procesului verbal din 17.05.2004, intrucat pe rolul Curtii de Apel s-a aflat dosarul CA/2003 referitor la actiunea formulata de S.C. A S.R.L. impotriva Deciziei Ministerului Finantelor Publice din 06.10.2003, dosar al carei obiect a avut o inraurire hotaratoare asupra dezlegarii pricinii ce face obiectul contestatiei formulate de S.C. A S.R.L, instanta urmand sa se

pronunte asupra aspectului daca pentru perioada octombrie 2001 - mai 2002 societatea avea dreptul sa deduca TVA in suma de **y lei** aferenta achizitiilor de bunuri si servicii prin utilizarea pro-ratei de **100%** pentru perioada **octombrie - decembrie 2001** si de **78,24%** pentru perioada **ianuarie - mai 2002**, respectiv daca societatea avea dreptul sa colecteze taxa pe valoarea adaugata prin emiterea de facturi cu TVA in cota de 19% sau cota "zero" pentru operatiuni privind refacturarea unor sume reprezentand contravaloarea unor bunuri si servicii.

Prin adresa din 07.12.2006, Directia generala a finantelor publice comunica sentinta civila pronuntata in sedinta publica din 22.10.2005, sentinta prin care a fost admisa actiunea formulata de S.C. A S.R.L impotriva Deciziei din 06.10.2003, retinandu-se faptul ca societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate in perioada octombrie 2001 - 31.05.2002, Directia generala a finantelor publice fiind obligata la rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de **y lei**.

De asemenea, prin adresa din 07.12.2006, s-a comunicat faptul ca impotriva sentintei civile mai sus mentionata Directia generala a finantelor publice a formulat recurs, inregistrat pe rolul Inaltei Curti de Casatie si Justitie, iar prin Decizia civila din 19.09.2006 acesta a fost respins, Sentinta civila din 22.10.2005 ramanand definitiva si irevocabila.

In drept, art. 1201 din Codul civil precizeaza:

"Este lucru judecat atunci când a doua cerere în judecata are același obiect, este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți, făcută de ele și în contra lor în aceeași calitate."

Potrivit pct. 12.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, *"prin decizie se poate constata autoritatea de lucru judecat atunci când există identitate de obiect, părți și cauză."*

Se retine ca taxa pe valoarea adaugata contestata, in suma totala de x lei, reprezinta TVA aferenta achizitiilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate in perioada octombrie 2001 -

31.05.2002, dedusa in totalitate prin regularizarea efectuata in luna decembrie 2003.

Aceasta suma cuprinde si TVA in suma de y lei dedusa de societate pentru perioada octombrie - decembrie 2001 prin utilizarea unei pro-rate de 100%, iar pentru perioada ianuarie - mai 2002 prin utilizarea unei pro-rate de 78.24%, calculata pentru intreg anul 2002 si pentru care prin Decizia Ministerului Finantelor Publice din 06.10.2003 contestatia S.C. A S.R.L a fost respinsa ca neintemeiata.

Se retine ca pentru suma de **y lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugata, instanța de judecata s-a pronunțat prin Sentința civila pronuntata in sedinta publica din 22.10.2005, in sensul ca S.C. A S.R.L are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate in perioada octombrie 2001 – 31.05.2002, precum si la rambursarea sumei de y lei, sentința rămasa definitiva prin Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 19.09.2006.

Prin urmare, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor constata existenta in cauza a autoritatii de lucru judecat pentru suma de y lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

2) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de **z lei**, reprezentand diferenta dintre TVA aferenta perioadei octombrie 2001 - mai 2002, dedusa in totalitate prin regularizarea efectuata in luna decembrie 2003 si TVA dedusa de societate pentru perioada octombrie - decembrie 2001 prin utilizarea unei pro-rate de 100%, iar pentru perioada ianuarie - mai 2002 prin utilizarea unei pro-rate de 78.24%. Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca S.C. A S.R.L avea dreptul sa inregistreze in decontul privind TVA aferent lunii decembrie 2003 la coloana de regularizari, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si/sau servicii efectuate in perioada octombrie 2001 - mai 2002, in vederea realizarii unui obiectiv de investitii, in conditiile in care in aceasta perioada

societatea a realizat atat operatiuni scutite fara drept de deducere, cat si operatiuni cu drept de deducere.

In fapt, asa cum s-a retinut si la pct. 1 din prezenta decizie, prin Decizia Ministerului Finantelor Publice din 06.10.2003 a fost solutionata contestatia formulata de S.C. A S.R.L. impotriva procesului verbal incheiat in data de 30.06.2003 care a avut ca obiect TVA neadmisa la rambursare in suma de y lei aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate in perioada octombrie 2001 - mai 2002. TVA dedusa de societate pentru perioada octombrie - decembrie 2001 a fost determinata prin utilizarea unei pro-rate de 100%, iar pentru perioada ianuarie - mai 2002 TVA a fost dedusa prin utilizarea unei pro-rate de 78.24%, calculata pentru intreg anul 2002.

Prin decizia mai sus mentionata, s-a respins contestatia societatii retinandu-se ca pentru perioada octombrie 2001 - mai 2002 societatea nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor in cauza si respectiv nu avea dreptul sa colecteze taxa pe valoarea adaugata prin emiterea de facturi cu TVA in cota de 19% sau cota "zero" intrucat operatiunile privind refacturarea contravalorii bunurilor si serviciilor in cauza reprezinta decontari de sume achitate in contul clientului si nu livrari de bunuri si/sau prestari de servicii.

Astfel, s-a retinut faptul ca societatea nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate in aceasta perioada intrucat operatiunile realizate se incadrau exclusiv in categoria celor scutite fara drept de deducere, iar achizitiile efectuate au fost destinate exclusiv realizarii de operatiuni scutite fara drept de deducere.

Prin procesul verbal contestat si care face obiectul prezentei decizii s-a constatat ca societatea inregistreaza in decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2003 la coloana de regularizari rd. 10 suma de x lei reprezentand TVA deductibila aferenta investitiilor efectuate in perioada octombrie 2001 - mai 2002, avand in vedere prevederile pct. 10.17 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si art. 61 alin. (2) si alin. (10) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea, precum si faptul ca deducerea TVA aferenta unui obiectiv de investitii se realizeaza in

functie de destinatia obiectivului la sfarsitul anului urmator celui de punere a sa in functiune, respectiv data de 5 noiembrie 2003, astfel incat in situatia in care obiectivul e folosit pentru operatiuni ce dau drept de deducere, TVA aferenta obiectivului sa poata fi dedusa integral.

Asa cum s-a retinut la pct. 1 din prezenta decizie, pentru suma de **y lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugata, inclusa in suma de x lei, instanța de judecata s-a pronunțat prin Sentința civila nr. CA/2005, asupra laturii civile in sensul ca S.C. A S.R.L are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate in perioada octombrie 2001 – 31.05.2002, precum si la rambursarea sumei de y lei, sentința rămasa definitiva prin Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 19.09.2006.

In drept, pct. 10.17 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, invocate de contestatoare, prevede ca *“taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe, materiilor prime, altor bunuri si servicii achizitionate înainte de punerea în functiune a unui obiectiv de investitii, dedusă potrivit legii de contribuabilii care realizează atât operatiuni cu drept de deducere, cât si operatiuni scutite fără drept de deducere, se recalculează la expirarea primului an de functionare, în conditiile prevăzute la art. 20 din ordonanta de urgentă”*.

Potrivit art. 61 alin. (10) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, in vigoare incepand cu data de 01.06.2002 *“taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și/sau serviciilor achiziționate înainte de punerea în funcțiune a unui obiectiv de investiții, dedusă potrivit prevederilor alin. (2), se recalculează la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției, astfel:*

a) dacă investiția este utilizată exclusiv pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează integral;

b) dacă investiția este utilizată pentru operațiuni atât cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează pe baza pro rata definitivă

determinată la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției.”

În ceea ce privește achizițiile efectuate de societate în perioada octombrie 2001 – 31.05.2002, se reține că, instanța de judecată, prin Sentința civilă nr. CA/2005 precizează că activitatea societății s-a desfășurat pe parcursul a doi ani fiscali, 2001 și 2002, din care, în anul 2001 societatea nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii și a desfășurat activitatea de investiție, care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în anul 2002 a realizat atât operațiuni specifice, care se încadrează în dispozițiile pct. 4.13 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, cât și nespecifice sau care s-au desfășurat în afara zonei libere și a licențelor obținute.

Astfel, s-a reținut că dacă activitățile specifice zonei libere pe baza de autorizare sunt scutite de TVA și nu dau drept de deducere, operațiunile nespecifice zonei se supun TVA și dau dreptul de deducere, societatea fiind prestatoare de servicii, activități pentru a căror desfășurare a cumpărat marfuri, materiale și a fost beneficiarul unor servicii prestate de terți, necesare realizării propriilor prestații și pentru care, fără excepție a plătit TVA.

În ceea ce privește refacturarile, instanța a reținut că în cadrul relațiilor cu clienții săi, desfășurate de societate în baza unor contracte de prestări complexe, ce cuprindeau și intermedieri, acestea s-au reflectat în costul serviciilor, cumpărarea unui produs sau serviciu și vânzarea apoi a acestuia nereprezentând o refacturare.

Se reține că prin procesul verbal contestat, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile realizate de societate în perioada verificată se încadrează exclusiv în categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere, astfel încât activitățile efectuate de societate în perioada octombrie 2001 – mai 2002 au fost destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite fără drept de deducere, întrucât refacturarea contravalorii bunurilor livrate și serviciilor prestate de societate în perioada mai sus menționată nu poate fi asimilată operațiunilor privind livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

Se reține că S.C. A S.R.L. a înregistrat în decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent lunii decembrie 2003 la coloana de regularizări rd. 10 suma de x lei reprezentând TVA deductibilă

aferenta investitiilor efectuate in perioada octombrie 2001 - mai 2002, avand in vedere prevederile pct. 10.17 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată si art. 61 alin. (2) si alin. (10) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea, precum si faptul ca deducerea TVA aferenta unui obiectiv de investitii se realizeaza in functie de destinatia obiectivului la sfarsitul anului urmator celui de punere a sa in functiune, respectiv data de 5 noiembrie 2003, astfel incat in situatia in care obiectivul e folosit pentru operatiuni ce dau drept de deducere, TVA aferenta obiectivului sa poata fi dedusa integral.

Referitor la deducerea TVA aferenta unui obiectiv de investitii, instanta a retinut ca "pentru obiectivele de investitii aprecierea masurii in care acestea participa la realizarea de operatiuni cu drept de deducere nu se realizeaza pe masura efectuării investitiei, (fiind in constructie nu poate efectua nicio operatiune), ci dupa finalizarea si punerea in functiune (in cauza pana la data de 01.06.2002 potrivit pct. 10.17 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si art. 61 alin. (10) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002)".

Totodata, instanta a retinut ca societatea a dobandit dreptul de a deduce TVA aferenta investitiei "terminal containere" in baza Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si dreptul de a regulariza TVA conform actului normativ la data receptiei si in anul urmator celui de punere in functiune a investitiei.

Din analiza procesului verbal contestat se retine ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a dreptului de deducere a TVA aferenta materiilor prime si materialelor achzitionate, in sensul ca nu au constatat daca aceste achizitii au fost destinate pentru realizarea obiectivului de investitii reprezentand terminal de containere si echiparea acestuia cu instalatiile/echipamentele/utilajele specifice unui astfel de obiectiv.

De asemenea, din analiza procesului verbal contestat nu rezulta data la care a fost pus in functiune obiectivul de investitii mai sus mentionat, la dosarul cauzei nefiind anexate documente din care sa rezulte aceasta si daca investitia a fost utilizata pentru

desfasurarea de operatiuni cu drept de deducere sau/si operatiuni scutite fara drept de deducere.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si retinerile instantei de judecata, urmeaza sa se desfiinteze capitolul din procesul verbal din 17.05.2004, contestat, referitoare la taxa pe valoarea adăugata in suma de **z lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit procesul verbal contestat, sa efectueze o noua verificare a tuturor documentelor.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate pronunta asupra celorlalte argumente invocate de contestatoare, acestea urmand a fi analizate la reverificare de organele fiscale.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor, art. 1201 din Codul civil, pct. 12.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, pct. 10.17 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 61 alin. (10) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 art. 179, art. 184 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de **y lei**, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor constata existenta in cauza a autoritatii de lucru judecat.

2) Desfiintarea procesului verbal intocmit in data de 17.05.2004 de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **z lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit procesul verbal contestat, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării.

