

DECIZIA Nr. 31 din 28 aprilie 2005
privind soluționarea contestației formulate de
Societatea Comercială “...” S.R.L.
din comuna..., județul Prahova

Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Activitatea de Control Fiscal Prahova**, prin adresa nr. ... din 01 aprilie 2005 - înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../06 aprilie 2005, în legătură cu contestația **S.C. “...” S.R.L.** formulată împotriva **Raportului de inspectie fiscală** încheiat la data de **08 martie 2005** de consilierii din cadrul **Activității de Control Fiscal Prahova**, **act înregistrat** la organul fiscal sub nr. .../10 martie 2004, precum și împotriva **Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. .../10.03.2005 - confirmate ca primite de către societatea comercială la data de 10 martie 2005.**

În conformitate cu prevederile **art.178 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată**, prin adresa sus-mentionată, A.C.F. Prahova a transmis **Dosarul contestației** către D.G.F.P. Prahova.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor **art. 176 și lit. a) a alin.(1) al art.178 din TITLUL IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - aprobată prin Legea nr. 174/2004, republicată (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 560/24 iunie 2004)**, respectiv **depunerea contestației**, Nr. .../25.03.2005, în termen de 30 zile de la comunicarea actelor atacate, înregistrată la A.C.F. Prahova sub nr. .../28 martie 2005, precum și încadrarea în cuantumul de până la 5 miliarde lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestației.**

S.C. “...” S.R.L. are domiciliul fiscal în **comuna...**, Str. ..., județul Prahova, este înmatriculată la Registrul Comertului Prahova sub nr. **J29/...** și are **codul unic de înregistrare ... cu atribut fiscal R.**

Obiectul contestației îl constituie suma totală de ... lei - din care:

- *diferență suplimentară la T.V.A. de plată* lei;
- *dobânzi calculate, aferente acestei diferențe* lei;
- *penalități de întârziere calculate, aferente acestei diferențe* lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele:

“[...] CONFORM RAPORTULUI DE INSPECTIE FISCALĂ MENTIONAT MAI SUS, CONSILIERII FISCALI... ȘI... CONSIDERĂ CĂ SC... SRL A EXERCITAT ERONAT DREPTUL DE DEDUCERE A TVA-ULUI ÎN CONDITIILE ÎN CARE BUNURILE ACHIZITIONATE (MATERIALE DE CONSTRUCTII, SERVICII DE CONSULTANTĂ, DOCUMENTATIE TEHNICĂ, CHELTUIELI DE TRANSPORT, SERVICII VAMALE) AU FOST UTILIZATE PENTRU

OPERATIUNI CARE NU AU LEGĂTURĂ CU ACTIVITATEA ECONOMICĂ DESFĂȘURATĂ SI NU AU FOST DESTINATE REALIZĂRII DE OPERATIUNI IMPOZABILE.

ÎN REALITATE, SITUATIA EXISTENTĂ LA DATA DE 31.12.2004 A SOCIETĂȚII NOASTRE ESTE URMĂTOAREA:

[...] - OBIECTUL PRINCIPAL DE ACTIVITATE CONSTĂ ÎN: "PRODUSE PE BAZĂ DE CARNE (INCLUSIV CARNE DE PASĂRE)" COD CAEN 1513.

- SOCIETATEA NU A DESFĂȘURAT ACTIVITATE DE LA ÎNFIINTARE PÎNĂ ASTĂZI, FIIND ÎN PERIOADA DE REALIZARE DE INVESTITII.

- PENTRU REALIZAREA OBIECTIVULUI PROPUȘ, ÎN SPETĂ CONSTRUIRE FABRICĂ DE PREPARATE DIN CARNE, SC... SRL CONTRACTEAZĂ ÎN PERIODA NOIEMBRIE - DECEMBRIE 2001, SERVICII DE PROIECTARE, ELEMENTE STRUCTURALE METALICE, CÎT SI ELEMENTE DE ÎMBINARE PENTRU REALIZAREA UNEI HALE DE PRODUCTIE ÎN SUPRAFATĂ TOTALĂ DE 1800 MP, CONFORM CONTRACTELOR DE PROIECTARE, RESPECTIV, VÂNZARE-CUMPĂRARE, ÎNCHEIATE DE SOCIETATE CU PROIECTANTUL SC... SRL, FURNIZORUL EXTERN... SA, GRECIA, CÎT SI CU FURNIZORUL... SRL.

- TOTODATĂ, ÎN VEDEREA REALIZĂRII OBIECTIVULUI PROPUȘ SC... SRL ÎNCHEIE CONTRACTE DE CHIRIE CU SC... SA... PENTRU SUPRAFATA DE 4.700 MP, SI CU PRIMĂRIA... PENTRU SUPRAFATA DE 10.000 MP, SUPRAFATA TOTALĂ ÎNCHIRIATĂ PENTRU REALIZAREA OBIECTIVULUI FIIND DE 14.700 MP.

- PENTRU ASIGURAREA UTILITĂȚILOR NECESARE BUNEI DESFĂȘURĂRI A ACTIVITĂȚILOR DE CONSTRUCTIE SC... SRL CONTRACTEAZĂ CU SC... SRL LUCRĂRI DE BRANSAMENT, ADUCTIUNE APĂ, LUCRAREA EXECUTATĂ DE SOCIETATEA MAI SUS MENTIONATĂ.

- ÎN LUNA MARTIE 2002 SC... SRL ACHIZITIONEAZĂ PENTRU REALIZAREA FUNDATIILOR LA OBIECTIVUL HALĂ, OTEL BETON ÎN CANTITATE TOTALĂ DE... KG.

[...] - PENTRU REALIZAREA OBIECTIVULUI PROPUȘ, ÎN PERIOADA DECEMBRIE 2001-DECEMBRIE 2002 SOCIETATEA A ACHITAT PENTRU ELEMENTELE STRUCTURALE METALICE, ELEMENTE DE ÎMBINARE, OTEL BETON, CHIRII TEREN, SERVICII DE CONSULTANTĂ SI PROIECTARE, ASIGURAREA DE UTILITĂȚI SI SALARII O SUMĂ TOTALĂ DE... LEI, [...].

- ÎN PERIOADA DECEMBRIE 2002 - FEBRUARIE 2003, SOCIETATEA A FOST VERIFICATĂ PENTRU RAMBURSAREA TVA CONFORM PROCESELOR VERBALE NR .../18.12.2002 SI FN/20.02.2003, BENEFICIIND DE RAMBURSAREA TVA-ULUI ACHITAT FURNIZORILOR ENUMERATI MAI SUS ÎN SUMĂ DE... LEI.

- ÎN CIUDA EFORTURILOR DEPUȘE, SOCIETATEA NU A REUSIT ACCESAREA SURSELOR DE FINANTARE, LUCRU INDISPENSABIL PENTRU REALIZAREA ÎN TOTALITATE A OBIECTIVULUI PROPUȘ, DREPT PENTRU CARE ÎNCEPÎND CU DATA DE 01.01.2003, AVÂND ÎN VEDERE LIPSA PENTRU MOMENT A SURSELOR DE FINANTARE, SOCIETATEA A REZILIAT CONTRACTELE DE ÎNCHIRIERE PENTRU TERENURILE PE CARE SE INTENTIONA CONSTRUIREA FABRICII CÎT SI DESFACEREA CONTRACTELOR DE MUNCĂ ALE PERSONALULUI ANGAJAT, URMĂRIND ÎN PRIMUL RÎND CONSERVAREA INVESTITIEI REALIZATE, CĂUTAREA UNOR NOI SURSE DE FINANTARE, SAU VALORIFICAREA INVESTITIEI EFECTUATE.

[...] ÎN TEMEIUL CADRULUI LEGAL MENTIONAT, OPERATIUNEA ESTE O OPERATIUNE TAXABILĂ PENTRU CARE SOCIETATEA SC... SRL DATOREAZĂ BUGETULUI DE STAT TAXĂ PE VALOAREA ADĂUGATĂ, ÎNSĂ DREPTUL DE DEDUCERE A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ EXERCITAT ANTERIOR NU POATE FI AJUSTAT.

[...] VĂ FACEM PRECIZAREA CĂ LA DATA ÎNAINȚĂRII ACESTEI CONTESTATII, SOCIETATEA NOASTRĂ A VALORIFICAT INTEGRAL BUNURILE RESPECTIVE, PRIN FACTURARE CONFORM PREVEDERILOR LEGALE.

[...] PRIN ADREȘA NR. 261766/24.03.2005, MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE, DIRECTIA GENERALĂ DE POLITICI SI LEGISLATIE PRIVIND VENITURILE BUGETULUI GENERAL CONSOLIDAT, SI-A EXPRIMAT PUNCTUL DE VEDERE LA SITUATIA PREZENTATĂ MAI SUS, PUNCT DE VEDERE PE CARE VI-L ANEXĂM ÎN COPIE.

CONSIDERĂM CĂ RAPORTUL FISCAL ÎNREGISTRAT LA DVS. SUB NR. .../10.03.2005, PRECUM SI DECIZIA DE IMPUNERE PRIVIND OBLIGATIILE FISCALE SUPLIMENTARE STABILITE DE INSPECTIA FISCALĂ SUNT O REGRETABILĂ EROARE A

II. – Din Raportul de inspectie fiscală încheiat la 08 martie 2005, anexă la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală Nr. ...din 10 martie 2005 emisă de A.C.F. Prahova, rezultă următoarele:

* – **Inspectia fiscală** a avut ca obiectiv controlul asupra modului de determinare, evidentiere și virare a obligatiilor către bugetul general consolidat de către S.C. “...” S.R.L., printre care și **taxa pe valoarea adăugată** în perioada **01 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2004**.

În urma inspectiei fiscale s-a încheiat **Raportul de inspectie fiscală** din **08 martie 2005**, iar pe baza constatărilor consemnate în acest Raport, organul fiscal de inspectie **a emis Decizia de impunere** privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală **nr. .../10 martie 2005**.

Prin Decizia de impunere nr. .../10.03.2005 - **care reprezintă un titlu de creanță ce devine executoriu în condițiile legii** - s-a comunicat S.C. “...” S.R.L. obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin Raportul de inspectie.

* – La **CAP.III CONSTATĂRI FISCALE**, pct. iii.2. Taxa pe valoarea adăugată, pag. ... din Raportul de inspectie fiscală, **este consemnat:**

“[...] B Referitor la T.V.A. deductibilă controlul a stabilit că a fost dedusă eronat, cu încălcarea art. 22, alin. 4.) și art. 24, alin. 2 lit. a) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, T.V.A. în sumă de... lei.

S.C. ...S.R.L. **a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. în condițiile în care bunurile achiziționate** (materiale de construcții, servicii de consultantă, documentație tehnică, cheltuieli de transport, servicii vamale, chirii) **nu au fost destinate realizării de operațiuni impozabile.**

În fapt, în luna **ianie 2002** S.C. ...S.R.L. a achiziționat de la S.C. ...S.A. Grecia și de la S.C. ...S.R.L. București, **materiale de construcție** în valoare totală de... **lei destinate construirii unei fabrici de mezeluri** la sediul social din..., Str.

[...] Din verificarea actelor și documentelor prezentate, precum și din documentarea la fața locului, controlul a reținut următoarele:

- [...];

- de la înființare până în prezent, societatea **nu a efectuat operațiuni impozabile, cifra de afaceri fiind zero**, așa cum s-a prezentat la Capitolul II;

- S.C. ...S.R.L. **nu mai are închiriat terenul** din comuna..., **Str. ...**, ca urmare a rezilierii contractului de închiriere de către Primăria... și Societatea Agricolă... începând cu luna decembrie 2002, în baza solicitărilor S.C. ...S.R.L. înregistrate sub nr. .../01.11.2002, respectiv .../30.11.2002;

[...] - S.C. ...S.R.L. **a dedus T.V.A. aferent sumelor înscrise în contul 231 “Investiții în curs” și a solicitat rambursarea T.V.A. - ului în sumă de... lei.** Rambursarea T.V.A. s-a efectuat la datele menționate în anexa nr. 2.1.;

- pentru justificarea lipsei materialelor de construcție de la sediul social, S.C. ...S.R.L. a prezentat controlului **“Contractul de împrumut de folosință - comodant”** (anexa nr. 11) datat 01.11.2004, încheiat între **S.C. ...S.R.L.**, în calitate de comodant, reprezentată de ..., și **S.C. ...S.R.L.** în calitate de comodatar, reprezentată de

Obiectul contractului îl constituie acordarea de către comodant comodatarului a bunurilor menționate în anexa nr. ... la contract, respectiv **materialele de construcție** (otel beton ... t, coloane de susținere ... ml, pene metalice ... ml, suruburi ... buc, piulite ... buc, saibe ... buc, confectii metalice (noduri) ... t) în valoare de... **lei**, achiziționate de S.C. ...S.R.L., pentru realizarea investitiei “fabrica de mezeluri” conform pct. II, 2.2., din acest contract, bunurile se acordă pe un termen de **5 ani, în mod gratuit.**

[...] Fată de cele prezentate mai sus, concluzionăm:

1. S.C. ...S.R.L. a utilizat materialele achiziționate pentru obiectivul “fabrică de mezeluri” pentru operațiuni care **nu au legătură cu activitatea economică declarată**, respectiv le-a pus la dispoziție în vederea **utilizării** în mod **gratuit** firmei **S.C. ...S.R.L.**. Ca urmare, taxa pe valoarea adăugată aferentă nu putea fi dedusă (art.24, alin.2, lit. (a) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată).

De asemenea, S.C. ...S.R.L. nu avea dreptul de deducere a T.V.A. în condițiile în care bunurile achiziționate nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile (art.22, alin. 4 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată).

[...] Ca urmare, în baza art. 32 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, s-a stabilit că unitatea datorează T.V.A. în sumă de ... lei. La aceasta se adaugă: **dobânzile de întârziere** în sumă de... lei și **penalități de întârziere** în sumă de... lei, calculate conform art.1, pct. 3 din O.G. 26/2001, art. 13 alin. 2, art. 14 din O.G.61/2002, art.33 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, calculate de la data rambursării t.v.a. până la 07.03.2005. [...].” .

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a cauzei constată:

* - Prin **Raportul de inspecție fiscală** încheiat în data de **08.03.2005** de către organele de control ale A.C.F. Prahova la S.C. “...” S.R.L. , a fost verificată taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei **ianuarie 2003 - decembrie 2004, stabilindu-se următoarele:**

De la înființarea societății comerciale - 5 noiembrie 2001 și până la 31 decembrie 2004, S.C. “...” S.R.L. nu a desfășurat nici un fel de activitate, cifra de afaceri fiind zero la fiecare sfârșit de an.

În schimb, **societatea comercială a efectuat investiții**, înregistrate în contul contabil **231 “Investiții în curs”**, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, **componenta acestor investiții** fiind prezentată în **anexa nr. ...** la Raportul încheiat, **respectiv: consultantă tehnică, servicii vamale profile, confecții metalice, documente topografice, aviz pompieri etc.**

Aceste cheltuieli au fost efectuate de societatea comercială în vederea **construirii unei “Fabrici de mezeluri” la sediul social din ...**, așa cum se menționează atât în actul de control contestat, cât și în contestația formulată.

Conform **Proceselor-Verbale** întocmite de organele fiscale teritoriale, respectiv **nr. .../17 decembrie 2002 și nr. .../20 februarie 2003, a fost restituită societății comerciale taxă pe valoarea adăugată** în sumă totală de **... lei** - aferentă **perioadei aprilie - decembrie 2002**, ca urmare a cererilor de rambursare formulate de aceasta (anexa nr. ... la Raport).

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că **materialele de construcție achiziționate** de societatea comercială în luna **ianuarie 2002**, în sumă de... lei, **nu se regăsesc la sediul social**, iar pentru justificarea lor S.C. “...” S.R.L. a prezentat **“Contractul de împrumut de folosință - comodant”** încheiat în data de 1 noiembrie 2004 între S.C. “...” S.R.L. în calitate de comodant și S.C. “...” S.R.L. în calitate de comodatar.

În baza acestui Contract, **materialele de construcție au fost predate comodatarului spre folosință, în mod gratuit, pe o perioadă de 5 ani**, urmând ca, în măsura în care acesta le poate folosi pentru realizarea unor investiții, să-i fie trecute în proprietate prin vânzare.

În **Raportul de inspecție fiscală** se menționează că **ultimele cheltuieli privind realizarea investiției “Fabrică de mezeluri” au fost efectuate în luna iulie 2002**, respectiv cheltuieli cu documentația tehnică și cu consultanța tehnică, în valoare totală de... lei.

În vederea construirii **“Fabricii de mezeluri”**, societatea comercială **a închiriat teren** în suprafață de **10.000 m²** de la Primăria - Contract nr. .../14 decembrie 2001 și în suprafață de **4.700 m²** de la Societatea Agricolă... - Contract nr. .../06 februarie 2002, **contracte de închiriere reziliate însă, începând cu luna decembrie 2002**, la solicitarea S.C. “...” S.R.L..

În urma verificării activității S.C. “...” S.R.L., **organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată aferentă materialelor de construcții achiziționate pentru obiectivul “Fabrică de mezeluri” nu poate fi dedusă** întrucât acestea au fost date spre utilizare în mod gratuit firmei “...” S.R.L., ca și pentru faptul că **bunurile achiziționate nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile** - conform prevederilor **art. 24 alin. (2) lit. a)** din **Legea nr. 345/2002**, respectiv ale **art. 22 alin. (4)** din aceeași lege.

Drept urmare, s-a stabilit că societatea comercială **datorează** bugetului de stat **taxă pe valoarea adăugată** în sumă de... lei, ca și **dobânzi și penalități de întârziere** în sumă totală de... lei (... lei +... lei).

.....
* - Prin **contestatia formulată** S.C. "..." S.R.L. **precizează că:**

[...] **DREPTUL DE DEDUCERE A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ EXERCITAT ANTERIOR NU POATE FI AJUSTAT.**

[...] PRIN ADRESA NR. 261766/24.03.2005, MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE, DIRECTIA GENERALĂ DE POLITICI SI LEGISLATIE PRIVIND VENITURILE BUGETULUI GENERAL CONSOLIDAT, SI-A EXPRIMAT PUNCTUL DE VEDERE LA SITUATIA PREZENTATĂ MAI SUS, PUNCT DE VEDERE PE CARE VI-L ANEXĂM ÎN COPIE.

.....
* - Legislatia **în vigoare** privind taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei în care a fost dedusă T.V.A. în sumă de... **lei**, respectiv **aprilie - decembrie 2002**, prevede următoarele cu privire la **regimul deducerilor**:

a) - Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, intrată în vigoare la data de 1 iunie 2002:

“[...] Art. 14. - Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia nastere în momentul efectuării livrării de bunuri si/sau în momentul prestării serviciilor, cu exceptiile prevăzute de prezenta lege.

[...] **Art. 16. - (1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.**

(2) Exigibilitatea ia nastere concomitent cu faptul generator, cu exceptiile prevăzute de lege.

[...] **Art. 22. - (1) Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.**

[...] **(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor si serviciilor destinate realizării de:**

a) operatiuni taxabile;

[...] **Art. 23. - (1) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor si/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operatiuni ce dau drept de deducere, cât si de operatiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor respective la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere.**

(2) Modul de determinare a gradului de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere se stabileste prin normele de aplicare a prezentei legi.

[...] Art. 24. - (1) [...].

(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operatiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”

.....
b) - H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

“[...] Art. 59. - Taxa pe valoarea adăugată este deductibilă la beneficiari în momentul în care aceasta este exigibilă la furnizori si/sau prestatori, cu exceptiile prevăzute la art. 22 alin. (2) din lege.

[...] **Art. 60. - (1) Dreptul de deducere prevăzut la alin. (4) al art. 22 din lege se referă la achizițiile de bunuri si/sau servicii destinate realizării operatiunilor prevăzute la acelasi alineat, inclusiv pentru realizarea de investitii necesare efectuării de astfel de operatiuni.**

[...] **Art. 61. - (1) În sensul art. 23 din lege, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de bunuri si/sau servicii se exercită în functie de gradul de utilizare a acestora la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere, prevăzute la art. 22 alin. (4) din lege.**

(2) Persoanele impozabile care efectuează atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni ca nu dau drept de deducere vor determina taxa pe valoarea adăugată de dedus astfel:

a) achizițiile de bunuri si/sau servicii destinate realizării de operatiuni care dau drept de deducere se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmeste separat pentru aceste

operatiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral. În situația în care se efectuează investiții destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, intrările aferente acestora se înregistrează în același jurnal și se deduce integral taxa pe valoarea adăugată. [...].

[...] c) achizițiile de bunuri și/sau servicii destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, precum și de investiții destinate realizării acestor operațiuni se evidenciază în jurnalul pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se deduce pe bază de pro rata.

[...] (10) 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 bază de pro rata definitivă determinată la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției."

c) - În perioada 15 martie 2000 - 31 mai 2002 a fost în vigoare **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000** privind taxa pe valoarea adăugată, ale cărei prevederi, referitoare la regimul deducerilor, sunt asemănătoare prevederilor Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

Pentru cazul analizat, cităm din prevederile pct. 10.17. din **Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată** - aprobate prin **H.G. nr. 401/2000**:

"10.17. [...]

Pentru obiectivele de investiții sistate pe o perioadă mai mare de un an taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru realizarea obiectivului respectiv se restituie la bugetul de stat împreună cu majorările de întârziere calculate de la data exercitării dreptului de deducere.", menționează că nu se mai regăsește însă în legislația perioadei următoare datei de 1 iunie 2002, respectiv în **Legea nr. 345/2002** privind taxa pe valoarea adăugată.

* - **Fată de textele legale mai sus citate și având în vedere cazul analizat, rezultă următoarele:**

1) - Pentru **taxa pe valoarea adăugată deductibilă** în sumă de... lei aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate de S.C. "... " S.R.L. în perioada aprilie - decembrie 2002, dreptul de deducere a luat naștere la data livrării bunurilor sau a prestării serviciilor de către furnizori, respectiv la data la care această taxă a devenit exigibilă la furnizori, conform prevederilor art. 18 din **O.U.G. nr. 17/2000** și pct. 10.1. - 10.2. din **Normele** aprobate prin **H.G. nr. 401/2000**, respectiv art. 22 alin. (1), art. 14 și art. 16 din **Legea nr. 345/2002** și art. 59 din **Normele** aprobate prin **H.G. nr. 598/2002**.

Drept urmare, organele fiscale teritoriale au restituit societății comerciale contestatoare, la cererea acesteia, **taxă pe valoarea adăugată** în sumă de... lei.

Verificarea dreptului de deducere și de rambursare a acestei taxe a fost efectuată de organele de control aparținând D.G.F.P. Prahova, întocmindu-se astfel **2 (două) procese-verbale** prin care au fost consemnate cele de mai sus.

Menționăm că, investițiile efectuate de societatea comercială constau doar din materiale achiziționate în vederea construirii "**Fabricii de produse din carne**" din localitatea..., cheltuieli cu întocmirea documentației necesare acestei construcții și alte cheltuieli privind investiția respectivă. **Nu s-a început construcția acestei fabrici.**

2) - Din **Actul constitutiv** al S.C. "... " S.R.L. autentificat de Biroul Notarului Public... - București la data de 29 octombrie 2001, depus în copie la dosarul cauzei, **rezultă că domeniul principal de activitate** al acestei societăți comerciale îl constituie "**Productia, prelucrarea și**

conservarea cărnii" - cod CAEN 151, iar **activitatea principală "Produse pe bază de carne (inclusiv din carne de pasăre)"** - cod CAEN 1513.

Domeniul de activitate mai cuprinde: alte activități de prelucrare, producție și fabricare, comerț, hoteluri, restaurante, turism.

.....
3) - Din documentele depuse în copie de societatea comercială contestatoare la dosarul cauzei, **respectiv:**

- Certificat de urbanism nr. .../10 aprilie 2002 emis de Primăria Comunei...;
- Aviz de prevenire și stingere a incendiilor Nr..../26 august 2002 emis de Grupul de Pompieri "Serban Cantacuzino" Județul Prahova;
- Acordul Nr. .../02 mai 2002 dat de Exploatarea de Distribuție și Furnizare a Energiei Electrice Ploiești;
- Acordul de mediu Nr. .../18 septembrie 2002 emis de Inspectoratul de Protecție a Mediului Ploiești;
- Avizul sanitar Nr. .../15 mai 2002 emis de Direcția de Sănătate Publică Prahova;
- Contractul de închiriere Nr. .../06 februarie 2002 dintre Societatea Agricolă "... și S.C. "... S.R.L. pentru un teren în suprafață de 4.700 m²;
- Contractul de închiriere Nr. .../14 decembrie 2001 dintre Primăria Comunei... și S.C. "... S.R.L. pentru un teren în suprafață de 10.000 m²;
- Contractul de proiectare și asistență tehnică Nr. .../24 mai 2002 încheiat cu S.C. "... S.R.L. București,

rezultă că S.C. "... S.R.L. a efectuat în perioada aprilie - decembrie 2002 cheltuieli cu investiții în vederea realizării obiectivului investițional "*Construirea Fabrică produse din carne, sediu administrativ, depozite, anexe, alei carosabile și pietonale, parcare, utilități, bransamente, împrejmuire, organizare de santier*" situat în comuna..., **deci în vederea efectuării de operațiuni taxabile**, astfel încât, aceasta **are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate**, conform prevederilor **art. 22 alin. (4) lit. a)** din **Legea nr. 345/2002** și **art. 60** din **H.G. nr. 598/2002**, mai sus citate.

Faptul că societatea comercială nu a desfășurat activitate de la înființare și până la data inspecției fiscale din 8 martie 2005, **deci nu a realizat operațiuni impozabile, nu înseamnă că nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate** în scopul obținerii de venituri impozabile, **din contră, art. 60** din **H.G. nr. 598/2002** precizează clar că agenții economici **au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor efectuate**, evident, înaintea obținerii veniturilor impozabile.

.....
4) - În ceea ce privește termenul în care o investiție poate fi finalizată, legat de **dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestei investiții, distingem **două situații:**

a) - H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea **Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000**, în vigoare în perioada **martie 2000 - mai 2002**, prevede la **alin. 2 al pct. 10.17.**, citat mai sus, faptul că **taxa pe valoarea adăugată aferentă investițiilor sistate pe o perioadă mai mare de un an, se restituie la bugetul de stat împreună cu majorările de întârziere aferente.**

Astfel, din **Anexa nr. 2.4** la **Raportul de inspecție fiscală contestat**, coroborată cu constatările înscrise în actele de control precedente (Proces-Verbal nr. .../18 decembrie 2002 și Proces-Verbal nr. .../20 februarie 2003) prin care a fost restituită S.C. "... S.R.L. taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de... lei, rezultă că valoarea cheltuielilor cu **investitiile** efectuate în perioada **aprilie - mai 2002** în vederea construirii unei "Fabrici de mezeluri" este de... lei, din care T.V.A. deductibilă, rambursată de la bugetul de stat, este de... lei, aferentă următoarelor facturi fiscale:

- factura nr. .../09 aprilie 2002, cu T.V.A. lei;
- factura nr. .../31 mai 2002, cu T.V.A. lei;
- factura nr. .../01 aprilie 2002, cu T.V.A. lei;
- factura nr. .../24 mai 2002, cu T.V.A. lei.

Obiectul acestor facturi fiscale se referă la **chiria** datorată de S.C. "... S.R.L. pentru terenul închiriat de la Primăria Comunei... (primele 2 facturi) și la **serviciile de consultanță tehnică** prestate de S.C. "... S.R.L. (ultimele 2 facturi).

Având în vedere că **ultimele cheltuieli privind investitiile** au fost efectuate în luna **octombrie 2002**, respectiv **factura fiscală nr..../30 octombrie 2002** în valoare de... lei - aparținând Societății Agricole "...", conform **Anexei nr. 2 la Procesul-Verbal de control încheiat în 20 februarie 2003**, **rezultă că obiectivul investitional a fost sistat pentru o perioadă mai mare de un an**, respectiv din luna **noiembrie 2002** și până la data **inspecției fiscale - 8 martie 2005**, astfel încât, **pentru investițiile susmenționate**, efectuate în perioada **aprilie - mai 2002**, se aplică prevederile **Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată**, aprobate prin **H.G. nr. 401/2000**, în speță **pct. 10.17.**, mai sus citat.

În concluzie, **taxa pe valoarea adăugată în sumă de... lei**, aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate în perioada **aprilie - mai 2002**, **sumă rambursată societății comerciale contestatoare, se va restitui bugetului de stat**, împreună cu **majorările de întârziere** calculate de la data exercitării dreptului de deducere, conform **pct. 10.17.** din **Normele** aprobate prin **H.G. nr. 401/2000**.

b) - **Legea nr. 345/2002**, ca și **H.G. nr.598/2002** pentru aprobarea **Normelor de aplicare** a acestei legi, în vigoare în perioada **iunie 2002 - decembrie 2002**, perioadă pentru care **a fost rambursată** taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de... lei (... lei -... lei), **nu au mai preluat mențiunea cuprinsă în H.G. nr. 401/2000**, prezentată mai sus la pct. a), astfel încât, **prin aceste acte normative nu se mai prevede cazul în care, pentru obiectivele de investiții sistate pentru o perioadă mai mare de un an, nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor investiții.**

Astfel, suma de... lei - taxă pe valoarea adăugată, **nu este datorată de societatea comercială contestatoare bugetului de stat.**

Doar în cazul în care societatea comercială ar realiza din investițiile efectuate atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, conform **art. 23** din **Legea nr. 345/2002**, sau numai operațiuni care nu dau drept de deducere, **atunci se vor aplica prevederile art. 61 alin. (10) din Normele aprobate prin H.G. nr. 598/2002**, mai sus citate.

Astfel, **la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției**, dacă această investiție va fi utilizată exclusiv pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează integral, iar dacă această investiție va fi utilizată pentru operațiuni atât cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează pe bază de pro rata definitivă.

În situația în care investiția nu va fi finalizată, iar **bunurile și serviciile vor fi valorificate** prin realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, **taxa pe valoarea adăugată rambursată anterior se va restitui bugetului de stat**, iar dacă aceste bunuri și servicii vor fi valorificate prin realizarea de operațiuni cu drept de deducere, atunci **dreptul de deducere exercitat anterior nu poate fi luat**. Deci **nu se poate pretinde** de către organul fiscal de inspecție restituirea taxei pe valoarea adăugată aferentă înainte de realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, **decat cu încălcarea prevederilor legale.**

În acest sens s-a pronunțat și **Directia Generală de Politici și Legislație privind veniturile bugetului general consolidat** din cadrul **Ministerului Finanțelor Publice**, prin **adresa nr. 261766/24 martie 2005** transmisă S.C. "... S.R.L.", la solicitarea acesteia, ulterior inspecției fiscale din 8 martie 2005, **act deșus în copie la dosarul cauzei, din care cităm:**

"[...] În situația în care se renunță la realizarea obiectivului de investiții, dreptul de deducere exercitat inițial poate fi ajustat numai pentru achizițiile de bunuri și servicii care nu sunt valorificate prin realizarea de operațiuni cu drept de deducere."

În concluzie, rezultă că **organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit** că S.C. "... S.R.L. **are obligația virării** la bugetul de stat a **T.V.A. deductibilă** în sumă de... lei, în loc de **T.V.A. deductibilă** în sumă de... lei, așa cum am prezentat mai sus, întrucât în perioada verificată nu au fost realizate operațiuni care nu dau drept de deducere.

* - **În ceea ce privește faptul că S.C. "... S.R.L. - în calitate de comodant, a încheiat cu S.C. "... S.R.L. "Contractul de împrumut de folosință - comodat" datat 1 noiembrie**

2004, prin care **se pune la dispozitia acesteia** pe o perioadă de 5 ani, **în mod gratuit**, materiale de construcții în valoare de... lei, materiale achiziționate de S.C. "... S.R.L. în vederea realizării investiției "**Fabrică de mezeluri**" și pentru care a beneficiat de rambursarea taxei pe valoarea adăugată, **precizăm că această operațiune**, efectuată în luna **noiembrie 2004**, deci în perioada de aplicare a **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este prevăzută la art. 129 alin. (3) lit. a) din lege**, unde se menționează:

"CAPITOLUL IV Operațiuni impozabile

[...] Art. 129 - (1) [...].

(3) Se consideră prestări de servicii cu plată:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legătură cu activitatea sa economică, sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;"

Astfel, **punerea la dispozitia S.C. "... S.R.L., în mod gratuit**, a materialelor de construcție susmenționate, **constituie prestare de servicii cu plată din punct de vedere fiscal**, pentru care S.C. "... S.R.L. **avea obligația** colectării T.V.A. aferentă, la data încheierii Contractului de comodat, întrucât T.V.A. aferentă acestor bunuri a fost dedusă integral.

Această obligație legală este menționată și în **adresa nr. 261766/24 martie 2005** a M.F.P. - D.G.P.L.V.B.G.C., mai sus amintită.

Însă, **organele de inspecție fiscală ale A.C.F. Prahova, nu au efectuat încadrarea S.C. "... S.R.L. în prevederile legale susmenționate**, iar organul de soluționare a contestației nu este competent în stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă valorii materialelor date în comodat, drept pentru care, **prin prezenta decizie se dispune desființarea parțială a actului de inspecție fiscală atacat și întocmirea unui nou act administrativ fiscal**, conform prevederilor **art. 185 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată.

Prin noul Raport de inspecție fiscală ce urmează a fi întocmit de A.C.F. Prahova va fi verificată aceeași perioadă, respectiv până la 31 decembrie 2004 și se va avea în vedere strict considerentele cuprinse în prezenta decizie, respectiv:

* stabilirea ca taxă pe valoarea adăugată de restituit bugetului de stat doar a sumei de... lei, din totalul de... lei T.V.A. pentru care societatea comercială contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere, precum și calculul accesoriilor aferente (dobânzi și penalități de întârziere);

* stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată, și implicit de plată, aferentă materialelor de construcții date în comodat S.C. "... S.R.L., precum și calculul accesoriilor aferente.

.....
IV. - Concluzionând analiza contestației formulată de Societatea Comercială "... S.R.L. ..., județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ...9/10 martie 2005 emisă de Activitatea de Control Fiscal Prahova, în conformitate cu prevederile alin.(3) al art. 185 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E :

1. - Desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală din 8 martie 2005 și a Deciziei de impunere nr. .../10 martie 2005 pentru suma totală de... lei - reprezentând diferență T.V.A. de plată și accesorii aferente și întocmirea unui nou act de inspecție fiscală care va avea în vedere strict considerentele cuprinse în prezenta decizie.

2. - În conformitate cu prevederile alin.(2) al art. 187 din O.G. nr. 92/2003, republicată și ale alin. (1) al art. 11 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,

