

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 426 / 17.12.2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC P SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, asupra contestatiei formulata de **SC P SRL** impotriva Deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala.

Societatea contesta decizia de impunere prin care s-a anulat la rambursare suma de lei ca urmare a unei TVA stabilita suplimentar in suma de lei, din care societatea contesta

- lei TVA;
- lei majorari de intarziere aferente TVA.

Chiar si raport de data emiterii deciziei de impunere – 30.06.2008- contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind inregistrata la Directia generala a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala in data de 30.07.2008, astfel cum rezulta din stampila Registraturii Directiei generale a finantelor publice.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206 si art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de SC P SRL.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:

1. In ceea ce priveste TVA colectata in suma de lei, compusa din TVA in suma de lei aferenta imprumutului incasat de la SC E Cipru, in baza Contractelor incheiate la data de 31.03.2006 si la data de 03.08.2006 **si TVA in suma de aferenta sumei incasate de la SC R SA**, stabilita suplimentar prin raportul de inspectie fiscala ca urmare a faptului ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sumele incasate vor fi destinate realizarii de operatiuni scutite sau impozabile, in conditiile in care perioada de valabilitate a contractelor expirase, contestatoarea sustine ca :

In ceea ce priveste TVA in suma de lei aferenta imprumutului incasat de la SC E Cipru, in baza Contractelor incheiate la data de 31.03.2006 si la data de 03.08.2006 societatea arata ca la data acordarii imprumutului SC E Cipru avea calitatea de asociat unic al SC E SRL astfel ca, devin aplicabile prevederile art.141(2) din Legea nr.571/2003 si ale pct.5 din HG nr.44/2004 potrivit carora se cuprind in sfera de aplicare a TVA si imprumaturile acordate de asociati/actionari societatilor comerciale in vederea asigurarii resurselor financiare.

De asemenea, contestatoarea sustine ca la momentul comunicarii raportului de inspectie fiscala si deciziei de impunere a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente din care rezulta prelungirea perioadei imprumutului acordat, respectiv actele aditionale la contractele de imprumut, incheiate la data de 15.03.2007.

Totodata, sustine ca, desi organele de inspectie fiscala au precizat ca sunt indeplinite conditiile de rambursare a acestei sume nu pot interveni asupra actelor administrative fiscale incheiate insa au asigurat societatea ca in cadrul raportului de inspectie fiscala general ce urmeaza a fi incheiat vor efectua rectificarea pentru TVA in suma de lei, in sensul aprobarii acesteia la rambursare.

In ceea ce priveste TVA in suma de lei contestatoarea sustine ca aceasta suma a fost inregistrata initial eronat in contul 462 "Creditori diversi" pentru ca ulterior operatiunea sa fie inregistrata corect in contul 401 "Furnizori" si reglata prin nota contabila .

Ca urmare, contestatoarea sustine ca TVA in suma totala de lei a fost colectata suplimentar in mod eronat de catre organul de inspectie fiscala, urmand a fi aprobata la rambursare.

2. Referitor la TVA neacceptata la deducere in suma de lei, pe motiv ca societatea nu a procedat la ajustarea TVA dedusa initial desi a fost aprobata intrarea in conservare a instalatiilor tehnologice incepand cu data de 01.02.2008 precum si ca urmare a reprezentarii de catre societatea a documentelor pe baza carora se poate cuantifica valoarea TVA dedusa pe fiecare tip de instalatie, contestatoarea sustine urmatoarele:

TVA in suma de lei este deductibila deoarece facturile fiscale care intra in componenta acestei sume reprezinta cheltuieli deductibile provenind din operatiuni taxabile pe care societatea le-a efectuat in vederea reabilitatii Rafinarii Darmanesti iar prevederile art.149 din Codul fiscal nu-si gasesc aplicare pentru nici una din sumele ce compun TVA in suma de lei.

Astfel, contestatoarea sustine ca pentru sumele pe care le va detalia sunt aplicabile prevederile art.142 alin.2 lit.a) , ale art.146 alin.1 si ale art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat are drept de deducere a TVA in baza facturilor fiscale de achizitii de materiale, lucrari de antrepriza si prestari servicii, acestea fiind operatiuni taxabile iar beneficiarii au colectat TVA aferent.

In ceea ce priveste documentele justificative contestatoarea sustine ca acestea au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala iar in raportul de inspectie fiscala se precizeaza explicit ca toate operatiunile efectuate sunt reale.

Societatea sustine ca in baza prevederilor art.149 alin.1 lit.a) si d) si ale art.149 alin.4 lit a-d din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit nejustificat o legatura de cauzalitate intre intrarea in conservare a instalatiilor tehnologice ale rafinarii si neprocedarea la ajustarea TVA dedusa initial .

Ca urmare, contestatoarea arata ca anuntarea intrarii in conservare a instalatiilor rafinarii s-a efectuat in temeiul Legii nr.15/1994, singurul scop fiind acela de a degreva societatea de calculul amortizarii iar in perioada pana la decembrie 2007 societatea a functionat realizand operatiuni taxabile ce au avut ca scop desfasurarea pentru o perioada nedeterminata a activitatii de productie, neavand relevanta daca pentru viitor subscrisa ar realiza sau nu operatiuni taxabile.

De asemenea, societatea arata ca nu se incadreaza in nici una dintre situatiile prevazute de legiuitor la art.149 alin.4 lit.a-d) din Codul fiscal intrucat bunurile au fost folosite si serviciile prestate numai pentru activitatea sa economica, pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a TVA iar bunurile care si-au incetat existenta au facut obiectul unor livrari.

Astfel, contestatoarea prezinta fiecare suma ce compune TVA in quantum de lei :

TVA in suma de lei, aferenta facturilor emise de SC H SRL, trebuie recunoscuta ca fiind deductibila intrucat masura de modernizare a instalatiei de epurare mecano-chimica si biologica a apelor uzate impusa de Autorizatia integrata de mediu presupunea achizitionarea sistemului de aerare necesar pentru "*imbunatatirea performantelor tehnice a treptei biologice a Statiei de Epurare*" precum si adaptarea locatiei in vederea includerii echipamentelor prin efectuarea unor lucrari de constructie si montaj. Aceasta masura de modernizare a instalatiei de epurare a apelor uzate a fost realizata in baza Contractului incheiat cu SC H SRL ce are ca obiect amplasarea unui sistem de aerare in ambele compartimente ale bazinului de aerare existent din treapta a -II- a biologica pentru a realiza separarea avansata a impuritatilor din apa uzata.

Totodata, contestatoarea sustine ca modernizarea instalatiei de epurare mecano-chimica si biologica se impunea deoarece datorita vechimii si functionarii defectuoase a celor 6 turbine de aerare mecanice existente in bazinul de aerare treapta a – II- a si a celor 8 turbine de aerare mecanice existente in bazinul de aerare treapta a-II-a biologica nu se putea realiza epurarea apelor uzate in conditii de performanta astfel incat continutul de impurificatori la evacuare sa se incadreze in limitele admise conform NTPA 001 din HG nr.325/2005 si sa se inregistreze un consum energetic redus.

Contestatoarea sustine ca de aceasta investitie **beneficiaza si in prezent** intrucat aceasta instalatie functioneaza in mod permanent asigurand epurarea apelor evacuate fiind folosita integral pentru activitatea economica a societatii astfel incat sustine ca ii sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru TVA in suma de lei, aferenta facturilor emise de SC M SRL, contestatoarea sustine ca s-au efectuat lucrari de refacere

colector canalizare DN 1000 amplasat pe malul stang al Paraului Uz, distrus in perioada de faliment a R D de inundatiile din anul 2005.

De asemenea, contestatoarea arata ca aceste lucrari fac parte din masurile prevazute in Planul de actiuni – Autorizatia integrate de mediu iar TVA aferenta este deductibila intrucat reprezinta operatiuni taxabile si se incadreaza in prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, bunul fiind utilizat integral pentru activitatea economica a societatii.

In ceea ce priveste TVA in suma de lei, aferenta facturilor emise de SC K SRL, pentru lucrarile de imbunatatire a performantelor de functionare a 2 cazane tip TKTY din cadrul instalatiei Termoenergetic si a cuptorului tabular de la instalatia de cocsare astfel incat sa se obtina o reducere a consumului specific de energie si imbunatatirea aerului evacuat prin diminuarea cantitatilor de poluanti emisi in atmosfera precum si a gazelor cu efect de sera, contestatoarea sustine ca s-a recurs la aplicarea procedurii E pentru a nu se depasi noxele din aerul evacuat peste limita prevazuta de catre autoritatile de mediu si in vederea respectarii autorizatiei de mediu.

Din derularea acestui contract aferent perioadei supusa verificarii societatea arata ca TVA este deductibila in baza art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat bunul a facut obiectul unei livrari purtatoare de TVA.

Referitor la TVA in suma de lei, aferenta facturilor fiscale emise pentru lucrarile de reparatii efectuate de SC C SA prin care s-a realizat punerea in siguranta a terasamentului si structurii in vederea reluarii circulatiei si exploatarei in conditii de siguranta a liniei ferate Valea Uzului – R D, avand in vedere ca transportul de materii prime si a produselor rezultate din procesarea realizata de catre societatea s-a efectuat pe calea ferata, societatea sustine ca este deductibila in baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat bunul a fost utilizat integral pentru activitatea economica.

In ceea ce priveste TVA in suma de lei, aferenta facturilor fiscale emise in baza Contractului de prestari servicii, incheiat cu SC B SRL, pentru lucrarile de curatare si ecologizare rezervoare societatea sustine ca este operatiune taxabila efectuata in cadrul Autorizatiei integrate de mediu, lucrarile fiind finalizate de prestator si receptionate de beneficiar.

Ca urmare, societatea arata ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.149 din Codul fiscal referitoare la ajustarea TVA intrucat s-a realizat o operatiune care ii da drept de deducere a TVA, in baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la TVA in suma de lei, aferenta lucrarilor de izolatii termice efectuate in cadrul R D de catre SC T SRL ce au avut ca finalitate evitarea pierderilor de caldura a magistralelor de abur din cadrul Sectorului Energetic, a liniilor de abur din Sectorul Rampa si a coloanelor din cadrul Instalatiei de cocsare contestatoarea motiveaza ca pentru aceste lucrari s-au intocmit procese verbale partiale astfel ca, TVA este deductibila in baza art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat s-a realizat operatiune taxabila.

Pentru TVA in suma de lei, aferenta facturilor de achizitionare de materiale igienico-sanitare, a echipamentului de protectie, a materialelor si instrumentelor de lucru, contestatoarea sustine ca potrivit art.13 lit.r) si q) si ale art.15 alin.1 din Legea nr.319/2006 societatea are obligatia de a asigura angajatilor **in mod gratuit** materiale igienico-sanitare si echipament de protectie adecvat fiecarui loc de munca pentru a preintampina producerea accidentelor de munca si a bolilor profesionale.

De asemenea, sustine ca acelasi furnizor a efectuat lucrari de reparatii la utilaje necesare in activitatea de productie precum si achizitionarea de materiale utilizate la montarea unui panou de protectie care asigura imprejumiirea conductelor care traverseaza spatiul de depozitare al antrepozitului fiscal de cel de productie impiedicand eventualele sustrageri, in vederea obtinerii autorizatiei de antrepozit fiscal, pentru a putea desfasura activitatea de prelucrare a produselor petroliere.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca TVA este deductibila intrucat este aferenta operatiunilor care dau drept de deducere.

In ceea ce priveste TVA in suma de lei, aferenta facturilor emise de SC BA SRL in baza contractului din luna mai 2006 privind executarea de lucrari de reabilitare a Rafinarii Darmanesti contestatoarea sustine ca aceste lucrari se incadreaza in operatiuni care dau drept de deducere a TVA fiindu-i aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la TVA in suma de lei, din facturile emise de alti furnizori privind efectuare a unor lucrari de reparatii, achizitii de

materiale, lucrari de investitii, contestatoarea sustine ca toate au fost efectuate in scopul asigurarii punerii in functiune si a desfasurarii activitatii de productie, operatiuni care dau drept de deducere.

3. In ceea ce priveste suma de lei reprezentand accesorii aferente TVA respinsa la rambursare in suma totala de lei, societatea sustine ca nu este de acord cu accesoriile aferente sumei contestate.

Ca urmare, solicita admiterea contestatiei, desfiintarea partiala a deciziei de impunere si refacerea raportului de inspectie fiscala in vederea recunoasterii dreptului de rambursare a TVA pentru TVA colectata in suma de si pentru TVA deductibila in suma de lei, precum si recalcularea accesoriilor datorate numai asupra sumei necontestate de societate.

II. Prin Decizia de impunere emisa de Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala, astfel:

Obiectul inspectiei fiscale l-a constituit solutionarea cererii de rambursare a soldului negative de TVA in suma delei rezultata din decontul lunii decembrie 2007.

Denumirea SC P SRL apare ca urmare a schimbarii denumirii si sediului SC E SRL, incepand cu data de 19.09.2007.

Societatea este inregistrata ca platitoare de TVA incepand cu data de 01.04.2006.

Perioada verificata 01.10.2006 – 31.12.2007.

Referitor la **TVA colectata** organele de inspectie fiscala au calculat TVA colectata suplimentara in suma de lei din care societatea contesta:

- TVA in suma de lei aferenta imprumuturilor in suma totala de lei incasate de la SC E Cipru, in baza contractului de imprumut incheiat la data de 03.08.2006. S-a constatat ca imprumutul a fost acordat pe o perioada de 12 luni dar nu mai tarziu de 1 august 2007 cu optiunea de prelungire prin act aditional iar suma imprumutata nu a fost restituita pana la data verificarii.

Din nota explicativa luata imputernicitului societatii a rezultat ca nu este in masura sa prezinte un act aditional la contractul de imprumut. Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art.134 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nefiind in masura sa prezinte documente din care sa rezulte ca sumele incasate vor fi destinate realizarii unor operatiuni scutite sau neimpozabile. Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre societate si SC E Cipru au existat in perioada 01.01.2006 – 30.09.2006 relatii de afaceri.

- TVA in suma de lei aferenta imprumuturilor in suma totala de lei incasate de la SC R SA. Pentru aceste imprumuturi societatea a prezentat drept justificare adrese catre imprumutator iar din nota explicativa luata imputernicitului societatii rezulta ca acesta nu poate prezenta alte documente. Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art.134 alin.2 lit.b) dinb Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nefiind in masura sa prezinte documente din care sa rezulte ca sumele incasate vor fi destinate realizarii unor operatiuni scutite sau neimpozabile . Mai mult, intre societate si SC R SA au existat in perioada 01.01.2006 – 31.12.2007 relatii de afaceri.

In ceea ce priveste TVA deductibila, s-a constatat TVA neacceptata la deducere in suma totala de lei din care societatea contestat TVA in suma lei aferenta lucrarilor de investitii, reparatii, materiale necesare efectuarii de reparatii la R D pentru care exista informatii ca societatea va intra in conservare incepand cu data de 01.02.2008 si ca atare nu va realiza operatiuni impozabile. Ca urmare, s-a constatat ca au fost incalcate prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea a solicitat cu adresa, inregistrata la Agentia Regionala de Protectia Mediului, eliberarea acordului de mediu pentru demontarea instalatiei de cocsare, care a fost modernizata.

Primaria Darmanesti a transmis organului de inspectie fiscala documentele:

- certificatul de urbanism privind demontarea instalatiei de cocsare;
- certificatul de urbanism privind demontarea instalatiei DA1.

De asemenea, prin adresa care comunica Administratiei Finantelor Publice ca s-a aprobat intrarea in conservare a instalatiilor

tehnologice incepand cu data de 01.02.2008, fara a societatea sa procedeze la ajustarea taxei pe valoarea adaugata.

Din verificarea documentelor organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine documente din care sa se poata cuantifica pe tipuri de instalatii, valoarea reparatiilor sau modernizarilor efectuate .

Astfel, ca urmare a faptului ca societatea nu a procedat la ajustarea TVA dedusa initial iar organului de inspectie fiscala nu i-au fost prezentate documente pe baza carora sa fie in masura a cuantifica valoarea TVA dedusa pe fiecare tip de instalatie s-a procedat la respingerea dreptului de deducere a TVA pentru suma de lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca pe perioada 01.04.2006 – 31.09.2007 au fost incheiate rapoartele de inspectie fiscala iar societatea a beneficiat de rambursarea TVA in suma de lei.

Intrucat din actele administrative mentionate nu rezulta concret TVA aferenta investitiilor si lucrarilor de modernizare efectuate precum si faptul ca societatea a intrat in conservare, organele de inspectie fiscala au emis dispozitia de masuri prin care stabilesc ca societatea sa procedeze la ajustarea TVA deductibila pentru care a beneficiat de rambursare.

Totodata, s-a constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu livrari de marfuri si prestari de servicii efectuate de SC BA SRL, SC C SA, SC M SRL, etc. pentru care organele de inspectie fiscala au transmis adrese Garzii financiare solicitand efectuarea verificarii incrucisate la SC BA SRL cu privire la realitatea operatiunilor precum si la Garda Financiara pentru verificarea incrucisata la SC C SA cu privire la verificarea realitatii operatiunilor derulate intre cele doua societati.

Organele de inspectie fiscala Bacau au procedat la verificarea incrucisata la SC M SRL nefiind constatate deficiente.

Cu adresa Garda Financiara confirma realitatea relatiilor economice cu SC BA SRL .

S-a procedat la verificarea pe site-ul www.mfinante.ro cu privire la realitatea si legalitatea datelor de identificare a furnizorului SC B SRL fara a fi constatate deficiente.

Ca urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala au stabilit diferente de TVA in suma totala de lei, din care:

- TVA pentru care s-a respins dreptul de deducere in suma de lei din care se contesta suma de lei;

- TVA colectata suplimentara in suma de lei din care se contesta suma de lei.

Totodata au fost calculate majorari de intarziere aferente TVA suplimentara in suma de lei in cuantum de lei din care societatea contesta suma de lei.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatările organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de lei,

1.a) Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentara in suma de lei aferenta imprumuturilor incasate de la SC E Cipru, ce avea calitatea de asociat unic la data acordarii imprumutului, cauza supusa solutionarii este daca sumele incasate de la E Cipru reprezinta avansuri incasate inainte de o livrare sau o prestare sau daca aceste sume reprezinta imprumuturi acordate societatii de asociatul unic in conditiile in care societatea beneficiara nu a fost in masura sa prezinte documente din care sa reiasa natura imprumuturilor iar organul de inspectie fiscala nu dovedeste faptul ca sumele incasate reprezinta plata partiala a contravalorii bunurilor si serviciilor efectuate inainte de data livrării sau prestării pentru care exigibilitatea TVA intervine la data incasării.

Perioada verificata : 01.06.2006 – 31.12.2007.

In fapt, societatea a incasat de la E Cipru, in baza contractului din data de 03.08.2006, un imprumut in suma totala delei, ce a fost inregistrat in contul 462”*Creditori diversi*”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit art.3 din contract, imprumutul este acordat pe o perioada de 12 luni dar nu mai tarziu de 01.08.2007 iar partile pot prelungi ulterior scadenta prin act aditional semnat de parti.

La data verificării, organele de inspectie fiscala au solicitat imputernicitului societatii sa prezinte actele aditionale la contract sau alte documente pe care le detine iar potrivit notei explicative, anexata la dosarul

cauzei, imputernicitul societatii a precizat ca “[...] *incerc in perioada imediat urmatoare eventuala intrare in posesie a acestora si punerea la dispozitia organului de control in cazul in care acestea exista*”.

Avand in vedere ca societatea “*nu a fost in masura sa prezinte documente din care sa rezulte faptul ca sumele incasate vor fi destinate realizarii unor operatiuni scutite sau neimpozabile*” organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art.134² alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele constatate societatea prezinta actele aditionale la contractul de imprumut de prelungire a termenului de rambursare a sumei imprumutate precum si faptul ca aceste sume reprezinta imprumuturi acordate de catre asociatul societatii pentru asigurarea resurselor financiare a societatii comerciale potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.35 din HG nr.44/2004.

In drept, potrivit art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(9) Operațiunile impozabile pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;*
- b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;*
- c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”*

iar conform prevederilor art.134² alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. **Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii***

bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora”,

potrivit art.141 alin.2 lit.a) din același act normativ, prevede ca:

“ (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a) prestările următoarelor servicii financiare și bancare:

1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditului de către persoana care îl acordă;”

Iar conform pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal dat în explicarea art.141 alin.2 lit.a) din Codul fiscal:

“ 35. (1) Se cuprind în sfera operațiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal și împrumuturile acordate de asociații/acționarii societăților comerciale în vederea asigurării resurselor financiare ale societății comerciale.”

Fata de prevederile legale de mai sus, se pune problema dacă sumele încasate de societatea contestatoare reprezintă, potrivit Contractului de împrumut încheiat la data de 03.08.2006 cu E Cipru și actelor adiționale la acesta, un împrumut cu termen de rambursare 01.08.2009, care potrivit art.141 alin.2 lit.a) din Codul fiscal și pct.35 din HG nr.44/2004 intră în categoria operațiunilor scutite de TVA în condițiile în care sunt acordate de asociați /acționari în vederea asigurării resurselor financiare sau dacă reprezintă avansuri pentru bunuri livrate sau servicii prestate ce reprezintă operațiuni taxabile sau operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA, exigibilitatea taxei fiind anticipată faptului generator.

Potrivit celor consemnate prin raportul de inspecție fiscală, la pag.7, unde se precizează:

“Conform statutului societății din data de **30.10.2005** se înființează SC E SRL cu sediul în România [...] Capitalul social al societății subscris și varsat este în suma [...] deținute în totalitate de către asociatul unic

- E , societate din Cipru”

Și la pag.9, unde se precizează:

“În baza certificatului de înregistrare de mențiuni din data de **11.09.2006** [...]”

- *asociatul unic al SC E SRL, E Cipru, aproba vanzarea unui de numar de ... parti sociale, cu o valoare nominala de ... RON si o valoare totala de RON, varsati in intregime, reprezentand 100% din capitalul social al societatii , catre R [...]*”.

rezulta ca la data incheierii contractului de imprumut din 03.08.2006 SC E Cipru era singurul asociat al societatii.

Contractul de imprumut incheiat la data de 03.08.2006, intre SC E SRL in calitate de imprumutat si E Cipru in calitate de imprumutator, are ca obiect *“imprumutatorul pune la dispozitia imprumutatului un imprumut in suma totala maxima de 500.000 EUR “* .

La pct.1.2 de la art.1 din Contract se prevede ***“Imprumutatul poate folosi imprumutul integral sau partial pentru a-si putea continua si dezvolta afacerile in Romania”***.

Iar la pct.1.3 de la art.1 din contract se prevede ca *“In limita sumei maxime mentionata in Clauza 1.1, imprumutul va fi pus la dispozitie prin intermediul avansurilor, la solicitarea scrisa a Imprumutatului. Scadenta oricarui astfel de avans nu poate sa depaseasca data de expirare a Contractului in conformitate cu Articolul 3 din prezentul contract. Orice avans poate fi tras/reinnoit printr-o notificare prelabila inaintata de catre Imprumutat Imprumutatorului”*

Si la pct.art.3 pct.3.1 se prevede” *Imprumutul este acordat pe o perioada de 12 luni de la data primului avans tras de imprumutat dar nu mai tarziu de 1 august 2007, ultima zi a acestei perioade reprezentand data scadentei”*.

De asemenea, societatea prezinta in sustinere actele aditionale la contractul de imprumut incheiat la data de 03.08.2006, cu E Cipru, incheiate la data de 15.03.2007, prin care se prevede *“perioada de acordare a imprumutului se va prelungi de la data primului avans acordat de catre IMPRUMUTATOR pana la data de 01.08.2009, data ce reprezinta scadenta sumei imprumutate”*.

Potrivit celor stipulate in Contractul de imprumut din data de 03.08.2006 rezulta ca E Cipru, asociatul unic al societatii contestatoare, a imprumutat societatea contestatoare cu suma de EURO in vederea continuarii si dezvoltarii activitatii contestatoarei, care, la acea data, avea denumirea de SC E SRL.

Din punct de vedere juridic, raporturile nascute in baza Contractului de imprumut din data de 03.06.2008, intre E Cipru in calitate

de imprumutator si E SRL (denumirea actuala SC P SRL) in calitate de imprumutat, s-au derulat pana la data verificarii, inclusiv, asa cum rezulta si din constatările organelor de inspectie fiscala de la pag.16 din raportul de inspectie fiscala, potrivit carora *“intre SC P SRL si E Cipru au existat in perioada 01.06.2006 – 31.12.2007 relatii de afaceri”* .

Acest fapt este confirmat si de actele aditionale la contractul de imprumut, prezentate la contestatie, prin care se prelungeste data scadenta de restituire a imprumutului pana la 01.08.2009.

Derularea raporturilor dintre cele doua societati, parti in cadrul contractului de imprumut incheiat la data de 03.08.2006, demonstreaza valabilitatea contractului si presupune obligatii si drepturi asumate prin contract precum si efecte juridice ale acestuia.

Ca urmare, constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia societatea a inregistrat sumele nerestituite imprumutatorului pana la data verificarii in contul 462 *“creditori diversi”* si nu a prezentat documente din care rezulte daca aceste sume primite au fost utilizate in scopul operatiunilor scutite de TVA sau neimpozabile si pe cale de consecinta au fost incadrate ca fiind aferente unor avansuri pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii se impune a fi reanalizata in functie de faptul generator, din punct de vedere al reglementarilor din Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata .

Astfel, in situatia in care aceste sume reprezinta imprumuturi pentru finantarea societatii acordate de asociatul unic al societatii, din punct de vedere fiscal se incadreaza in prevederile art.141 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.35 din HG nr.44/2004, respectiv ar intra in categoria operatiunilor scutite de TVA, insa cu conditia respectarii destinatiei pentru care a fost primit.

In vederea stabilirii acestui fapt, se impune ca necesara analizarea daca sumele incasate cu titlu de imprumut au fost utilizate pentru achizitii de materii prime, materiale, semifabricate, utilaje, etc., pentru investitii in vederea largirii obiectului de activitate, pentru specializarea personalului, etc..

De asemenea, din punct de vedere contabil, desi nu acesta este fundamentul solutiei, aceste sume sunt evidentiatare cu ajutorul contului 462 *“Creditori diversi”*, care potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“ Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor datorate terților, pe bază de titluri executorii sau a unor obligații ale entității față de

terți provenind din alte operații, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare.

Contul 462 "Creditori diverși" este un cont de pasiv.

În creditul contului 462 "Creditori diverși" se înregistrează:

- sumele încasate și necuvenite (512, 531) [...]

În debitul contului 462 "Creditori diverși" se înregistrează:

- sume achitate creditorilor (512, 531);

[...]

Soldul contului reprezintă sumele datorate creditorilor diverși."

Iar utilizarea sumelor primite din contul 512 "Depozite la banci in lei" sau 531 "Casa in lei" se evidentiaza in contabilitate prin corespondenta acestor conturi cu conturile din clasa 2 "Conturi de imobilizari", clasa 3 "Conturi de stocuri si productie in curs de executie", Clasa 4 "Conturi de tertii" si clasa 6 "Conturi de cheltuieli", in functie de destinatia sumelor .

Din punct de vedere economic, sumele incasate cu titlu de imprumut pentru finantarea activitatii are influente in sensul continuarii si eventual a dezvoltarii activitatii societatii imprumutate prin asigurarea desfacerii produselor fabricate, cresterea calitatii produselor finite si eventual cresterea productiei si vanzarilor ce ar conduce implicit la cresterea veniturilor societatii si a cifrei de afaceri realizata.

Pe de alta parte, in situatia in care aceste sume ar reprezenta avansuri incasate pentru livrari de bunuri si prestari de servicii ce intra in sfera de aplicare a TVA, asa cum a constatat organul de inspectie fiscala, din punct de vedere fiscal, sunt incidente prevederile art.134² alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

La incadrarea acestor suma in categoria avansurilor pentru livrari de bunuri si prestari de servicii organele de inspectie fiscala nu avut in vedere aspectul contabil potrivit caruia aceste sume ar fi trebuit evidentiata in creditul contului 419 "Clienti-creditori" care, potrivit OMFP nr.1752/2005, ce are functiunea contabila:

"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența clienților - creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți.

Contul 419 "Clienți - creditori" este un cont de pasiv.

În creditul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează:

- sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări (411);

În debitul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează:

- decontarea avansurilor încasate de la clienți (411);

Soldul contului reprezintă sumele datorate clienților - creditori.”

In corespondenta cu contul 411”*Clienți*”.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au analizat fenomenul nici din punct de vedere economic si anume, incasarea avansurilor pentru livrari de bunuri si prestari de servicii reprezinta, pentru client, o plata parțiala sau integrala a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuata înainte de data livrării sau prestării iar pentru societatea contestatoare o incasare a unor sume de bani urmata de livrare de bunuri sau prestare de servicii catre client in vederea respectarii conventiilor dintre cele doua societati privind livrarile sau prestarile ulterioare si termenelor dinainte stabilite, urmand ca la livrarea finala sa se efectueze regularizarea atat a sumelor incasate/platite cat si a TVA.

Potrivit celor prezentate, avand in vedere ca societatea nu prezinta documente din care sa rezulte natura imprumuturilor in vederea stabilirii daca intra in categoria operatiunilor scutite de TVA cu conditia respectarii destinatiei acestora iar organul de inspectie fiscala nu dovedeste daca sumele incasate reprezinta plata partiala a contravalorii bunurilor si serviciilor efectuata inainte de data livrării sau prestării pentru care exigibilitatea TVA intervine la data incasării, in functie de faptul generator, se va desfiinta decizia de impunere pentru TVA colectata in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa decat cea care a efectuat verificarea, sa analizeze natura sumelor obtinute cu titlu de imprumut de la asociatul unic sau sa faca dovada ca aceste sume incasate reprezinta avansuri pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii ce intra in sfera de aplicare a TVA si pentru care exigibilitatea TVA intervine la momentul incasării avansurilor si, pe cale de consecinta, sa stabileasca daca societatea datoreaza TVA .

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

1.b) Referitor la TVA colectata in suma de lei aferenta sumelor primite de la SC R SA, Directia generala de solutionare a

contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia colectarii TVA aferenta sumelor incasate de la SC R SA in conditiile in care societatea recunoaste ca, ulterior perioadei verificate, a efectuat corectia sumelor inregistrate in contul contul 462 "Creditori diversi" ca imprumuturi incasate prin evidentiarea acestora ca avansuri incasate pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii ce intra in sfera de aplicare a TVA, exigibilitatea taxei fiind anticipata faptului generator, respectiv societatea avand obligatia de a colecta TVA la incasarea avansului.

In fapt, s-a constatat ca TVA in suma de lei este aferenta sumelor primite de societate de la SC R SA, in cuantum de lei, ce a fost inregistrata in contul 462 "Creditori diversi" iar societatea nu a fost in masura sa prezinte documente din care sa rezulte faptul ca sumele incasate au fost destinate realizarii unor operatiuni scutite sau neimpozabile.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art.134² alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca:

" (1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2).

(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

iar conform prevederilor art.134² alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca agentii economici au obligatia sa colecteze TVA la data incasarii avansurilor pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii ce intra in sfera de aplicare a TVA.

Avand in vedere cele sustinute prin contestatie se retine ca societatea recunoaste ca initial sumele incasate de la SC R SA au fost intregistrate in contul 462”*Creditori diversi*” ca carui functiune contabila, potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, este:

“ Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor datorate terților, pe bază de titluri executorii sau a unor obligații ale entității față de terți provenind din alte operații, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare.

Contul 462 "*Creditori diverși*" este un cont de pasiv.

În creditul contului 462 "*Creditori diverși*" se înregistrează:

- sumele încasate și necuvenite (512, 531) [...]

În debitul contului 462 "*Creditori diverși*" se înregistrează:

- sume achitate creditorilor (512, 531);

[...]

Soldul contului reprezintă sumele datorate creditorilor diverși.”

de unde rezulta ca, initial, societatea a considerat sumele incasate de la SC R SA ca fiind imprumuturi de la o alta societate comerciala.

Insa, potrivit celor precizate in contestatie **“aceasta a fost inregistrata gresit initial in contul 462”Creditori diversi” pentru ca, ulterior, operatiunea sa fie inregistrata corect si reglata prin Nota contabila (Anexa C)**”, contestatoarea recunoaste ca initial au fost evidentiata eronat in contul 462”Creditori diversi”, drept pentru care a procedat la corectarea inregistrarii contabile.

Prin anexa C la contestatie societatea prezinta Nota de contabilitate din data de 30.04.2008 prin care se mentioneaza **“Reglare febr. 2008 rel. Rafo – PT”** si **“Reglare aprilie 2008 rel. Rafo – PT”** si prin care sunt efectuate doua articole contabile, de genul: 512.22”Conturi la banci in lei “ = %

462.3 “Creditori diversi”

461.3 “Debitori diversi”

411.1 “Clienti”.

Ca urmare, potrivit celor recunoscute de contestatoare in sensul ca sumele incasate de la SC R SA au fost inregistrate initial eronat in contul 462”Creditori diversi” si avand in vedere functiune contabila a contului 411”Clienti” prevazuta de OMFP nr.1752/2005, potrivit careia:

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența creanțelor și decontărilor în relațiile cu clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, cu excepția entităților afiliate și a entităților legate prin interese de participare, inclusiv a clienților incerti, rău-platnici, dubioși sau aflați în litigiu.

Contul 411 "Clienti" este un cont de activ.

În debitul contului 411 "Clienti" se înregistrează:[...]

- valoarea avansurilor facturate clienților (419, 4427);

În creditul contului 411 "Clienti" se înregistrează:[...]

- sumele încasate de la clienți (512, 531);

- decontarea avansurilor încasate de la clienți (419);

Soldul contului reprezintă sumele datorate de clienți”,

rezulta ca sumele incasate de societate au fost reconsiderate de insasi societatea contestatoare ca avansuri pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii ce intra in sfera de aplicare a TVA.

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca perioada verificata a fost 01.06.2006 – 31.12.2007 iar societatea a efectuat corectia in anul

2008, ulterior perioadei verificate, pentru suma de lei reprezentand avansuri incasate de la SC R SA astfel ca, avea obligatia colectarii TVA, pe perioada verificata, asa cum prevad actele normative enuntate mai sus si cum de altfel a stabilit organul de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata.

Ca urmare se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2. In ceea ce priveste TVA in suma de lei aferenta lucrarilor de investitii, reparatii si materialelor necesare acestor lucrari pentru instalatiile intrate in conservare, cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept deducere a TVA aferenta lucrarilor de investitii, reparatii si materiale aferente acestor lucrari in conditiile in care instalatiile la care au fost efectuate au intrat in conservare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat daca la momentul efectuarii investitiilor societatea avea intentia de a realiza operatiuni taxabile.

Perioada verificata 01.06.2006 – 31.12.2007.

In fapt, societatea a dedus TVA inscrisa in documente privind lucrari de investitii, reparatii, materiale necesare efectuarii acestora la R D pentru care societatea a obtinut avizul de intrare in conservare a doua instalatii - de cocsare si DA1- incepand cu data de 01.02.2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intrucat instalatiile vor intra in conservare societatea nu va realiza operatiuni taxabile astfel ca sunt incalcate prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat persoana juridica nu a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adaugata conform prevederilor art.149 alin.2 si 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere ca a beneficiat de rambursarea TVA precum si datorita faptului ca nu a prezentat documente pe baza carora organele de inspectie fiscala sa poata cuantifica valoarea TVA pe fiecare instalatie s-a procedat la respingerea dreptului de deducere a TVA in suma delei.

In drept, potrivit art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.06.2006 – 31.12.2006:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

si ale art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu anul 2007:

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

a) operațiuni taxabile;”

iar potrivit pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la [art. 147¹](#) alin. (2) din Codul fiscal.”

Incepand cu data de 01.01.2007 prevederile art.149 din acelasi act normativ, se modifica dupa cum urmeaza:

(1) În sensul prezentului articol:

*a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, **exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active**, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;*

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri,

exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă”;

iar potrivit pct.54 (8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(8) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (9). Casarea unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar se aplică prevederile referitoare la ajustare, dacă bunul își încetează existența în întreprindere în cadrul perioadei de ajustare. “Aceleași prevederi se aplică și în cazul casării unui bun de capital după expirarea duratei normale de funcționare, dar în cursul perioadei de ajustare.”

Fata de prevederile legale de mai sus contestatoarea arata ca nu i se aplica prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru nici una din sumele de TVA ce se regasesc in valoarea totala neacceptata la deducere de catre organele de inspectie fiscala ci are dreptul la deducerea TVA pe perioada verificata deoarece este aferenta operatiunilor taxabile pe care societatea le-a efectuat in vederea reabilitarii R D. In sustinerea argumentelor sale contestatoarea aduce documente si explicatii pentru fiecare suma de TVA ce compune suma totala de lei.

Totodata, contestatoarea sustine ca nu se regaseste in nici una din cazurile prevazute de art.149 alin.4 lit.a-d) din Legea nr.571/2003 organele de inspectie fiscala stabilind nejustificat si fara temei legal o legatura de cauzalitate intre intrarea in conservare a instalatiilor tehnologice si neprocedarea la ajustarea TVA or, singurul scop al societatii in ceea ce priveste intrarea in conservare a instalatiilor a fost acela de a degreva societatea de calculul amortizarii.

De asemenea, **pe perioada supusa verificarii societatea precizeaza ca a functionat realizand operatiuni impozabile ce au avut ca scop desfasurarea pentru o perioada nedeterminata a activitatii de productie** iar bunurile si serviciile pentru care nu s-a acceptat dreptul de deducere a TVA au fost utilizate si efectiv prestate pentru realizarea de operatiuni economice care dau drept de deducere a TVA precum si faptul ca bunurile care si-au incetat existenta au facut obiectul livrarii purtatoare de TVA.

Fata de argumentele contestatoarei se retin urmatoarele:

Un prim aspect avut in vedere de organele de inspectie fiscala la neadmiterea la deducere a TVA in suma totala de lei aferenta lucrarilor de investitii, reparatii si a materialelor necesare acestora efectuate la R D pentru care societatea a obtinut aprobarea privind intrarea in conservare a celor doua instalatii incepand cu data de 01.02.2008, a fost ca societatea nu va mai realiza operatiuni taxabile precum si faptul ca nu a efectuat ajustarea TVA in conformitate cu prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la aspectul privind neacceptarea la deducere a TVA aferenta lucrarilor de investitii, reparatii si a materialelor necesare acestora efectuate la R D pentru care societatea a obtinut aprobarea privind intrarea in conservare a instalatiilor incepand cu data de 01.02.2008, **se retine ca data la care doua instalatii intra in conservare este 01.02.2008, ulterior perioadei verificate de unde reiese ca pana la data de 31.12.2007 societatea a functionat desfasurand activitate economica deci, operatiuni taxabile.**

Ca urmare, neacceptarea la deducere a TVA aferenta investitiilor, reparatiilor si materialelor utilizate la aceste instalatii, pe perioada 01.06.2006 – 31.12.2007, pe motiv ca incepand cu data de 01.02.2008 nu va mai realiza operatiuni taxabile nu se poate retine ca fiind legala intrucat este bazata pe un fapt viitor ce urmeaza a se produce ulterior perioadei verificate de organele de inspectie fiscala.

Mai mult, **pe perioada verificata, pana la data de 31.12.2007, societatea este persoana impozabila din punct de vedere al TVA si a desfasurat operatiuni taxabile, fapt confirmat de insasi verificarile efectuate de organele fiscale mentionate in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza deciziei de impunere contestata, potrivit carora societatea a beneficiat de rambursarea TVA, societatea demonstrand ca sunt indeplinite toate conditiile legale prevazute de pct.45(4) din HG nr.44/2004 de explicitare a art.145 privind dreptul de deducere a TVA din Legea nr.571/2003, iar organele de inspectie fiscala nu au fost impiedicate sa solicite dovezi privind desfasurarea de activitati economice ce intra in sfera de aplicare a TVA.**

Totodata, se retine ca, avand in vedere principiul stabilitatii si neutralitatii TVA, cu exceptia cazurilor de abuz sau fraudă, statutul de persoana impozabila in scopuri de TVA nu poate fi retras retroactiv in situatia in care intentia declarata a agentului economic de a desfasura activitate economica nu s-a mai realizat ca urmare a diferitelor imprejurari mai presus de vointa sa.

Mai mult, din dosarul cauzei rezulta ca intentia persoanei impozabile din punct de vedere al TVA a fost de a realiza operatiuni economice, deci operatiuni taxabile cu instalatiile la care s-au efectuat investitii si reparatii si care vor intra in conservare incepand cu data de 01.02.2008, fapt ce s-a realizat prin functionarea acestora pana in luna decembrie 2007.

In acelasi sens este si punctul de vedere exprimat de directia de specialitate - Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor, prin adresa emisa intr-o speta similara, care precizeaza :

“ Consideram, ca este relevanta decizia Curtii Europene de Justitie C-110/94 (INZO) conform careia:

*- chiar si prima cheltuiala de investitie in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art.4 din Directiva a VI-a (in prezent art.9 din Directiva 112/2006/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;**[...]*

Hotararile Curtii de Justitie Europene fac parte din aquis-ul comunitar si, prin Tratatul de aderare la Uniunea Europeana, Romania s-a angajat sa aplice aceste hotarari.

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie reiese ca dreptul de deducere a TVA se acorda pe baza intentiei declarate a persoanei impozabile de a desfasura activitati supuse taxei pe valoarea adaugata. [...]

Ca urmare, neacceptarea la deducere a TVA aferenta lucrarilor de investitii, reparatii si a materialelor necesare acestora pe motiv ca incepand cu data de 01.02.2008 doua instalatii intra in conservare nu este legala, societatea desfasurand activitate economica cu instalatiile la care s-au efectuat reparatii si investitii.

Referitor la aspectul privind efectuarea ajustarii se retine ca, potrivit prevederilor legale in vigoare aceasta se efectueaza numai in situatiile prevazute la art.149 alin.4 lit.a-d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv utilizarea capitalului imobilizat pentru alte scopuri decat activitati economice, modificarea elementelor taxei deduse, în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă sau cand bunul de capital isi înceteaza existenta, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrari sau unei livrari către sine pentru care taxa este deductibilă.

De asemenea, se retine sustinerea contestatoarei potrivit careia nu se incadreaza in nici una din situatiile prevazute de legiuitor la art.149 alin.4 lit.a-d) din Codul fiscal intrucat intrarea in conservare nu inseamna ca bunurile si-au incetat existenta ci faptul ca acestea nu sunt utilizate, o anumita perioada.

Un alt aspect mentionat de organele de inspectie fiscala pentru neacceptarea la deducere a TVA aferenta lucrarilor de investitii, reparatii si materialelor necesare acestora a fost ca nu s-au prezentat documente din care sa se poata cuantifica valoarea TVA pe fiecare instalatie.

De asemenea, se retine ca din constatari nu rezulta daca suma TVA in cuantum de lei, neacceptata la deducere, este aferenta numai lucrarilor de investitii, reparatii si materiale efectuate la cele doua instalatii – de cocsare si DA1 – care intra in conservare incepand cu data de 01.02.2008.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala prin contestatie societatea aduce in sustinere argumente pentru fiecare TVA ce

compune suma de lei in vederea sustinerii dreptului de deducere a TVA.

Din documentele prezentate de societate rezulta ca:

TVA in suma de lei este aferenta lucrarilor de modernizare a instalatiei de epurare mecano-chimica si biologica a apelor uzate efectuata de SC H SRL **care functioneaza si in prezent fiind utilizata integral pentru activitatea economica a societatii**, deci nu priveste instalatiile ce urmeaza a intra in conservare.

In ceea ce priveste TVA in suma de lei aferenta aplicarii procedurii E ce a avut ca scop imbunatatirea performantelor de functionare a 2 cazane din cadrul Instalatiei Termoenergetic si a cuptorului tabular din cadrul Instalatiei de cocsare, executata de SC K SRL, contestatoarea sustine ca bunul a facut obiectul unei livrari.

De asemenea, se retine ca din analiza celorlalte valori componente ale TVA neacceptata la deducere, constand in: TVA in suma de lei aferenta lucrarilor de refacere colector canalizare DN 1000 executata de SC M SRL , TVA in suma de lei aferenta lucrarilor de reparatii a terasamentului si structurii liniei ferate Valea Uzului – R D executata de SC C SA, TVA in suma de lei aferenta lucrarilor de denocivizare a rezervoarelor realizata de SC B SRL, TVA in suma de lei aferenta lucrarilor de izolatii termice executata de SC T SRL, TVA in suma de lei aferenta achizitionarii materialelor igienico-sanitare, echipamentelor de protectie, materialelor si instrumentelor de lucru, TVA in suma de lei aferenta lucrarilor de reabilitare a R D efectuate de SC BA SRL precum si TVA in suma de lei aferenta reparatiilor, achizitiilor de materiale, lucrarilor de investitii facturate de alti furnizori, nu rezulta daca lucrarile de investitii, reparatii si materiale necesare acestora au fost efectuate la cele doua instalatii care intra in conservare.

Ca urmare a celor prezentate, se va desfiinta decizia de impunere pentru TVA neacceptata la deducere in suma de lei si in functie de cele prezentate in decizie si de argumentele si documentele prezentate de contestatoare urmeaza ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa decat cea care a efectuat inspectia, sa reanalizeze dreptul de deducere al TVA, pentru aceeasi perioada.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

3. In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generale de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra cuantumului majorarilor de intarziere aferente TVA in suma de lei pentru care s-a respins contestatia.

In fapt, societatea contesta majorarile de intarziere in suma de lei aferente TVA stabilita suplimentar si contestata, in suma de lei.

La cap.1.b. din decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata pentru TVA in suma de lei.

In drept, potrivit art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Avand in vedere ca TVA in suma de lei este datorata de societate si potrivit principiului de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va desfiinta decizia de impunere si pentru majorarile de intarziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala sa calculeze cuantumul majorarilor de intarziere aferente TVA pentru care s-a respins contestatia ca neintemeiata.

De asemenea, in functie de cele constatate la reverificare, se vor recalcula majorarile de intarziere datorate bugetului si pentru celelalte capete de cerere analizate la cap.1 si 3 din decizie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.145 alin.2 lit.a), art.149 alin.2 si 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.45(4) si pct.54(8) din HG nr.44/2004 art.119 din OG nr.92/2003, republicata, coroborate cu art.206, art.207 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Desfiintarea deciziei de impunere pentru suma de
lei, reprezentand:

-taxa pe valoarea adaugata ;

-majorari de intarziere aferente TVA ,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pe
aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele
precizate in cuprinsul deciziei si de argumentele contestatoarei.

2. Respingerea contestatiei formulata de SC P SRL impotriva
Deciziei de impunere ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar in
suma de **lei**.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen
de 6 luni de la comunicare.