



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală de  
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54 int.2036  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.78/2013**

privind soluționarea contestației depusă de

**SC .X. SRL** din **.X.**,

inregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 906100/2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr. .X./ 2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./ 2013, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL** din **.X.**, Cladirea **.X.**, **.X.** II-S, **.X.**, **J.X./X./2003**, CUI **RO.X.**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .X./ 2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .X./ 2012, acte administrativ fiscale emise de Direcția Generală .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, privind suma totala de **.X. lei**, reprezentand:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere aferente.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actelor administrative emise în urma inspecției fiscale efectuate, respectiv **2012** potrivit datei înscrise de reprezentantul societății pe adresa de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei, fiind înregistrată la Direcția Generală **.X.** la data de **2013**, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL** din .X., numita în prezenta decizie **.X.**

**I. Prin contestația formulată, SC .X. SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:**

**1. Scurta prezentare a situației de fapt**

**.X.** este o societate cu capital privat strain, fiind înființată în anul 2003 și face parte din grupul DP **.X.**, cod CAEN 5222 « *Activități de servicii anexe transportului pe apă* ».

**.X.** a încheiat cu Compania Națională **.X. SA** contractul nr. **.X./2003** pentru închirierea Terminalului **.X. .X.**

Societatea are încheiate contracte cu clienți interni și externi pentru realizarea de servicii portuare, contracte cu terțe parti pentru servicii de reparație a containerelor, a mijloacelor de transport aparținând clienților, pentru transvazarea marfurilor din containerele deteriorate în containere bune, ca urmare a unor evenimente care au generat avarierea acestora de către **.X.** pe parcursul desfășurării serviciilor sale de terminal în beneficiul Clientilor.

Astfel, întrucât potrivit prevederilor contractuale încheiate, societatea este răspunzătoare pentru orice daune provocate asupra bunurilor clienților.

**.X.** în anul 2008 a început lucrări de investiții pentru extinderea capacității de depozitare în zona Terminalului, conform actului adițional nr. **.X./ 2007**.

În anul 2009 **.X.** a fost nevoită să sisteze lucrările de investiții începute, conform Notei nr. **.X. /2009**, dar și-a exprimat intenția de a relua și de a finaliza aceste lucrări până la finele anului 2018, conform actului adițional nr. **.X./ 2012**.

Valoarea totală a investițiilor este de **.X.** lei, iar până la data de 04.06.2009 au fost recepționate investiții în valoare de **.X.** lei.

**2. Inspectia fiscala**

**.X.** în perioada 02.05-15.11.2012 a făcut obiectul unei inspecții fiscale în vederea verificării sumelor restituite în data de 25.10.2011, aferente perioadei 01.09.2007-30.06.2011.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale pe următoarele considerente :

- **.X.** nu este proprietara bunurilor pentru care a primit facturi de prestări servicii și a dedus TVA, astfel :

1. **.X.** lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de transvazare ferosiliciu din container deteriorat in container bun primite de la SC **.X.** SRL;
2. **.X.** lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de reparatie a containerelor si asupra navelor **.X.** **.X.** **.X.**, **.X.** **.X.** si **.X.** **.X.** prestate de catre diversi subcontractori ;
3. **.X.** lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de reparatii asupra mijloacelor de transport avariate de catre **.X.** prestate de catre SC **.X.** SRL si Laset Trans;
  - **.X.** nu a finalizat achizitia obiectivului pentru care a fost contractata asistenta juridica de la Societatea civila **.X.** – TVA in suma de **.X.** lei;
  - **.X.** nu detinea marfurile deteriorate in timpul manipularii containerelor – TVA aferenta in suma de **.X.** lei;
  - **.X.** a sistat lucrarile de investitii in data de 04.06.2009, avand obligatia efectuarii ajustarii TVA in suma de **.X.** lei, fiind aplicabile urmatoarele prevederi legale: art.145 alin.1 si alin.2 lit.a, art.146 alin.1 si art.148 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.53 alin.1 si alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

### **3. Motive de nelegalitate ale actelor fiscale contestate**

#### **3.1. neadmiterea TVA in suma de **.X.** lei si accesorii in suma de **.X.** lei, aferenta serviciilor contractate in perioada 01.09.2007-30.06.2011**

TVA in suma de **.X.** lei este compusa astfel :

- TVA in suma de **.X.** lei aferenta facturii nr. **.X.**/2007 emisa de SC **.X.** SRL. In luna noiembrie 2007, in timpul efectuarii serviciilor de manipulare a containerelor Clientilor **.X.** a produs avarierea unui container, ce a condus la varsarea unei parti din continutul acestuia. In vederea colectarii produsului varsat, a transferarii continutului ramas din containerul depreciat in altul bun, **.X.** a contractat serviciile SC **.X.** SRL.

- in perioada 01.09.2007-30.06.2001 s-au produs avarieri si asupra unor containere, nave si mijloace de transport pe parcursul prestarii operatiunilor specifice operatiunilor de terminal.

Astfel, **.X.** a fost nevoita sa contracteze servicii de reparatie a bunurilor deteriorate din culpa societatii, primind facturi pentru serviciile de reparatie a containerelor si navelor (TVA de **.X.** lei), cat si a mijloacelor de transport (TVA de **.X.** lei din care TVA in suma de **.X.** lei aferenta serviciilor de reparatie aferente mijloacelor de transport proprii), inregistrand TVA aferenta facturilor fiscale emise in acest sens.

- in anul 2009 a existat un caz de deteriorare a unei cantitati limitate din continutul unui container, pentru care s-a suportat costul cu dauna provocata clientului, pentru care s-a primit factura cu TVA in suma de **.X. lei**.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei**, intrucat bunurile asupra carora au fost efectuate serviciile achizitionate nu sunt active ale societatii, respectiv continutul containerelor nu sunt proprietatea **.X.**, iar pentru serviciile de reparatie prestate de catre SC **.X. SRL** nu s-a acordat drept de deducere intrucat nu s-a stabilit «*vinovatia partilor implicate si nu s-a recuperat contravaloarea daunelor produse*», conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a si art.146 coroborat cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**.X.** considera nelegala si neintemeiata masura prin care organele de inspectie fiscala nu admit la deducere TVA aferenta serviciilor, intrucat:

1. este neintemeiata constatarea potrivit careia **.X.** nu are drept de deducere pentru serviciile de reparatii/transvazare marfa achizitionate de la furnizori intrucat acestea nu sunt efectuate in legatura cu operatiuni taxabile, in conditiile in care societatea a indeplinit cele doua conditii prevazute de art.145 alin.2 lit.a si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv :

- achizitia sa fie destinata desfasurarii de operatiuni taxabile

**.X.** a procedat corect la deducerea TVA aferenta serviciilor de reparatii/transvazare marfa, acestea fiind auxiliare serviciilor prestate catre clienti, neefectuarea acestora atragand prejudicii majore la nivelul **.X.** prin neindeplinirea obligatiilor asumate prin contract.

Conform contractului cadru, **.X.** « *va despagubi si va continua sa i-l despagubesca pe Client pentru orice deces, vatamare corporala, pierdere sau daune suferite sau aparute ca o consecinta a oricarei incalcarii [...] care constituie neglijenta sau comportament necorespunzator voit al Operatorului sau a oricarui fapt sau omisiune [...] ».*

Intrucat, in perioada 01.09.2007-30.06.2011 **.X.** a fost pusa in situatia de a contracta servicii de reparatie/transvazare a continutului containerelor asa cum rezulta din documentele anexate fiecarei facturi in parte, **.X.** si-a indeplinit obligatiile contractuale, asumandu-si costurile aferente operatiunilor efectuate in legatura cu bunurile deteriorate, indeplinind totodata si obligatiile contractuale.

Astfel, serviciile contractate de .X. de la terte persoane nu numai ca au contribuit la consolidarea relatiei comerciale intre parti prin respectarea tuturor clauzelor contractuale, dar sunt intrinsec legate de efectuarea serviciilor de terminal asupra bunurilor indicate de catre Clienti, respectiv activitatea economica desfasurata cu precadere de catre Societate care consta in operatiuni taxabile si/sau scutite de TVA cu drept de deducere, asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala.

Intrucat, incepand cu data de 01.01.2007 prevederile Codului fiscal in materie de TVA sunt armonizate cu prevederile Directivei Consiliului UE 2006/113/CE « *Directiva de TVA* », se retine ca prin Tratatul de Aderare, Romania s-a obligat sa respecte acquis-ul comunitar in domeniul TVA, precum si deciziile CEJ in aplicarea prevederilor directivelor europene obligatorii la nivelul statelor membre.

In cauza C-437/06, CEJ sustine la pct.27 din hotarare ca « *pentru ca TVA-ul aferent intrarilor [...] sa poata da nastere unui drept de deducere a cheltuielilor efectuate in acest context, trebuie sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor taxate in aval care dau nastere unui drept de deducere (a se vedea Hotararea din 22.02.2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, pct.28, Hotararea din 27.09.2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec., p. I-6663, pct.31 si Hotararea din 08.02.2007, Investrand, C-435/05, Rep., p. I-1315, pct.23) ».*

In cauza C-435/05, CEJ sustine la pct.24 din hotarare, urmatoarele : « *[...] un drept de deducere este de asemenea admis in favoarea persoanei impozabile. Chiar in absenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune in amonte si una sau mai multe operatiuni in aval ce dau nastere unui drept de deducere, atunci cand costul serviciilor in cauza face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile si reprezinta, ca atare, elemente constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor pe care le furnizeaza. Intr-adevar astfel de costuri au o legatura directa si imediata cu ansamblul activitatilor economice a persoanei impozabile (a se vedea Hotararile Midland Bank, pct.23 si 31, precum si Kretztechnik, pct.36) ».*

Astfel, achizitionarea de servicii de reparatii pentru containerele/navele in legatura cu care Societatea realizeaza servicii de manipulare a marfurilor incarcate/descarcate/depozitate si respectiv, servicii de transvazare reprezinta cheltuieli generale ale Societatii, efectuate in scopul realizarii operatiunilor sale impozabile, cu respectarea angajamentelor contractuale asumate cu clientii sai.

- societatea detine o factura corect intocmita

.X. detine facturi corect intocmite, fapt confirmat tacit de organele de inspectie fiscala, intrucat au fost consemnate facturile primite de societate.

Organele de inspectie fiscala sustin totusi ca, au fost incalcate prevederile art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in ceea ce priveste detinerea de facturi in sensul justificarii deductiei TVA pentru serviciile achizitionate.

De asemenea, prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu conditioneaza exercitarea dreptului de deductie a TVA de stabilirea vinovatiei partilor implicate, recuperarea costurilor cu daunele provocate, sau de efectuarea reparatiilor care sunt cheltuieli generale ale .X. privind desfasurarea activitatii.

Astfel, contestatara sustine ca este eronata constatarea organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de deductie a TVA pentru serviciile de reparatii/transvazare pe motiv ca « *achizitia prestatilor de reparatii/transvazare a produsului nu a fost urmata de realizarea de operatiuni impozabile* ».

2. este eronata constatarea potrivit careia .X. nu are drept de deductie a TVA aferenta reparatiilor/transvazare pentru ca bunurile nu sunt in proprietatea sa, intrucat organele de inspectie fiscala nu au apreciat corespunzator modelul activitatii economice desfasurate de .X., asa cum este descris prin contractele incheiate cu clientii.

.X. este un prestator de servicii portuare pentru containerele de marfa, ori analiza organelor de inspectie fiscala s-a concentrat pe detinerea in proprietate sau nu a containerelor/marfurilor, si nu pe modul de indeplinire a obligatiilor contractuale cu clientii.

Astfel, este eronat a se considera ca un prestator de servicii are drept de deductie pentru TVA aferenta serviciilor achizitionate in legatura cu bunurile lasate in grija sa, in scopul prestarii de servicii, doar in conditiile in care ar detine acele bunuri, situatie imposibila in acest caz.

.X. mentioneaza ca prestatorul de servicii ia in considerare posibilitatea aparitiei unor cheltuieli de mentenanta in situatia avarierii bunurilor aflate in grija sa atunci cand compune pretul serviciilor sale fata de clienti, acestea facand parte din cheltuielile generate de desfasurarea activitatii economice, conform contractelor incheiate.

Astfel, .X. si-a exercitat corect dreptul de deductie a TVA indeplinind conditiile prevazute de prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. este eronata asimilarea conditiilor de deductibilitate a cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit cu analiza deducterii TVA aferenta acestor cheltuieli, respectiv invocarea prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in materia TVA.

Or, organele de inspectie fiscala trebuiau sa analizeze operatiunile si documentele societatii in sensul scopului economic al prestatiilor achizitionate de .X. si modul in care acestea contribuie in vederea realizarii operatiunilor impozabile, in sensul art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, nu exista nicio prevedere legala in textul Codului fiscal care sa prevada ca deducterea TVA aferenta achizitiilor este conditionata de deductibilitatea cheltuielilor aferente in scopul determinarii impozitului pe profit.

In acest sens a fost pronuntat si punctul de vedere al reprezentantilor Ministerului Finantelor Publice – Directia Legislatie in domeniul TVA « *indiferent daca deductibilitatea unei cheltuieli este sau nu recunoscuta la calculul impozitului pe profit, existenta dreptului de deductere a TVA aferenta cheltuielii respective se analizeaza exclusiv prin raportare la prevederile art.145-147<sup>1</sup> din Codul Fiscal si la jurisprudenta in domeniul TVA* ».

Astfel, este profund eronata si neintemeiata legal masura organelor de inspectie fiscala de a refuza la rambursare TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de servicii efectuate de catre .X..

### **3.2. neadmiterea TVA in suma de .X. lei si accesorii in suma de .X. lei, aferenta serviciilor judiciare contractate de societate de la .X.**

.X. si-a manifestat interesul in vederea achizitionarii/efectuarii de investitii si a dispus catre .X. efectuarea unei analize judiciare in vederea evaluarii posibilitatii de continuare a tranzactiei, dar societatea s-a aflat in imposibilitatea de materializare a obiectivului urmarit.

Astfel, .X. a primit un raport de analiza judiciara precum si factura nr. .X./2011 de la .X., deducand TVA in suma de .X. lei, iar cheltuiala a fost considerata deductibila.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca au fost incalcate prevederile art.145 alin.2 lit a si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat serviciile de asistenta juridica au fost prestate in legatura cu « *un obiectiv care nu s-a materializat* », respectiv cheltuiala cu aceste servicii fiind nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Contestatară susține că măsura organelor de inspecție fiscală este eronată, având în vedere următoarele :

1. legislația de TVA nu restricționează exercitarea dreptului de deducere a TVA de realizarea imediată de venituri impozabile la momentul achiziției, ci de intenția obținerii de astfel de venituri, probată prin mijloace obiective conform art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Intrucât .X. intenționa să efectueze o tranzacție s-a considerat necesară efectuarea unei analize juridice pentru securizarea investiției și pentru diminuarea unor prejudicii financiare viitoare ce ar putea să apară datorită omiterii unor aspecte de ordin juridic.

Chiar dacă obiectivul investițional nu a avut loc, achiziția serviciilor de asistență juridică a fost efectuată cu intenția realizării de operațiuni taxabile.

.X. invocă și decizia CEJ în cauza C-110/94, unde CEJ a dispus că înzou are drept de deducere pentru TVA angajat pentru determinarea profitabilității obiectivului ce urma să fie realizat și în situația în care societatea decide să nu concretizeze respectivul obiectiv ci mai mult, lichidează activitatea, fără a desfășura activități economice cu scopul obținerii veniturilor taxabile.

2. neadmiterea deducerii TVA aferente serviciilor de asistență juridică întrucât au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile, este neîntemeiată deoarece analiza TVA trebuie făcută din prisma art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu din punct de vedere al impozitului pe profit.

### **3.3. neadmiterea TVA în suma de .X. lei aferente obiectivului de investiții sistate de societate**

.X. a încheiat cu .X. SA .X. contractul de închiriere nr. .X./2003 prin care această primea în folosință Terminalul. Prin actul adițional nr. .X./ 2007, .X. își ia angajamentul să realizeze și să finalizeze lucrări de extindere la Terminal în 6 ani de la data procesului verbal de predare-primire a suprafeței care urmează să fi amenajată, respectiv anul 2013.

Autorizația de construire nr. .X. a fost emisă în data de 2008 pentru realizarea obiectivului de investiții « *Terminal .X. S-Extindere capacitate de depozitare zona 1 – etapa 1, incintă .X.* », iar valoarea lucrărilor a fost estimată la valoarea de .X. lei.

Până la data de 04.06.2009 când a fost întocmită Nota nr. .X./2009 emisă de Primăria Municipiului .X.-Direcția de Urbanism, Serviciul de Autorizații în



Constructii, prin care au fost sistate lucrarile, au fost realizate si receptionate lucrari de investitii in valoare de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suprafata unde s-au executat lucrarile sistate in legatura cu obiectivul contractat « *este acoperita de vegetatie* » si pana la data inspectiei fiscale nu au fost reluate lucrarile.

.X. prezinta actul aditional nr. .X./ 2012 prin care se stabileste anul 2018 ca termen de finalizare a obiectivului, cu posibilitatea de renegociere.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca .X. avea obligatia sa ajusteze TVA aferenta imobiliarilor in curs de executie sistate la data de 04.06.2009 in valoare totala de .X. lei din care se scade valoarea taxelor si avizelor achitate diverselor institutii in suma de .X. lei, conform prevederilor art.148 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.53 alin.1 si alin.2 din Normele metodologice.

.X. considera nelegala masura organelor de inspectie fiscala, intrucat :

1. temeiul legal invocat este eronat, astfel :

La pct.53 alin.2 sunt oferite situatii pentru care se impune ajustarea deductiei TVA pentru servicii si bunuri achizitionate, altele decat bunurile de capital, asa cum este aceasta reglementata prin art.148 lit.a din Codul fiscal.

Astfel, ajustarea poate fi realizata atat in favoarea Statului, cat si in favoarea persoanei impozabile in functie de situatia existenta, respectiv, dreptul de deductie a TVA a fost sau nu exercitat.

Prevederile legale invocate nu sunt aplicabile situatiei in cauza, intrucat :

-nu au existat modificari legislative in materia TVA in perioada supusa verificarii, operatiunile reprezentand in totalitate operatiuni cu drept de deductie, aspect constatat si de organele de inspectie fiscala, operatiunile neaflandu-se sub incidenta pct.53 alin.2 lit.a din Normele metodologice;

-nu a existat nicio modificare a intentiei pentru care se va putea utiliza obiectivul in totalitatea sa ulterior finalizarii sale pe perioada supusa verificarii care ar putea conduce la o schimbare de regim de TVA.

Mai mult, nu s-a intentionat ca lucrarile de investitii sistate sa fie utilizate pentru operatiuni care nu dau drept de deductie, motiv pentru care societatea nu se afla in situatia de la pct.53 alin.2 lit.a sau lit.c din Normele metodologice;

-.X. nu se regaseste in situatia de la pct.53 alin.2 lit.b din Normele metodologice intrucat nu a aplicat regimul de scutire de TVA prevazut la art.152 din Codul fiscal.

In acelasi timp, organele de inspectie fiscala nu au indicat in cadrul RIF-ului acea situatie din cele reglementate la aceste prevederi legale care sa fie de

natura a atrage ajustarea deducerii TVA dispusa prin masura luata de aceasta pentru lucrarile de investitii sistate aferente obiectivului.

2. s-a impus ajustarea dreptului de deducere fara a tine cont de intentia dovedita de a obtine venituri impozabile

Astfel, exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor are la baza intentia de a realiza operatiuni impozabile cu respectivele achizitii, aspect precizat atat la pct.45 alin.1 din Codul fiscal cat si de jurisprudenta CEJ.

Pe langa hotararea CEJ in cauza C-110/94 Inzo prezentata anterior, sunt relevante si hotararile CEJ in cauzele C-268/83 si C-37/95, astfel :

*In cauza C-268/83, CEJ a decis ca exploatarea unui bun imobil incepe in momentul in care societatea desfasoara cateva activitati pregatitoare consecutive, cum ar fi achizitia de servicii, in scopul inceperii activitatii si nu din momentul in care imobilul este practic construit, respectiv din momentul in care se obtin beneficii taxabile.*

*In cauza C-37/95, CEJ a retinut ca art.17 din Directiva a 6-a trebuie interpretata in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile « sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si pe care a intentionat sa le folosesca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile ».*

Astfel, persoana este impozabila in conditiile in care dovedeste intentia, confirmata prin dovezi, de a incepe o activitate economica in mod independent, in sensul art.4 al Directivei a VI-a, echivalentul art.127 alin.2 din Codul fiscal, si pentru care s-au inregistrat cheltuielile cu investitiile in acest scop.

Mai mult, chiar daca o persoana impozabila se afla in situatia in care este nevoita sa sisteze o investitie, din motive obiective, dreptul de deducere a TVA ramane dobandit atata vreme cat persoana impozabila avea intentia de a utiliza investitia pentru operatiunile taxabile iar sistarea acesteia se datoreaza unor cauze obiective independente de vointa persoanei impozabile si care nu au putut fi avute in vedere la momentul initierii investitiei.

In sensul art.17 al Directivei a VI-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, persoana impozabila isi poate exercita imediat dreptul de deducere aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitiile, fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.

Intr-o speta asemanatoare, autoritatile fiscale romane, mentioneaza « *din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie reiese ca exista situatii in care se*

*acorda drept de deducere a TVA societăților pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul activității taxabile, dar numai în cazul în care se dovedește intenția persoanei la momentul achiziției de a utiliza bunurile/serviciile în folosul activității taxabile ulterioare și, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil », iar « numai organele de control pot stabili dacă a existat sau nu intenția de a desfășura operațiuni taxabile ».*

Aceste interpretări au fost introduse în textul Normelor metodologice la pct.45 alin.6, începând cu data de 31.01.2012, și au rolul de a oferi clarificări la menținerea deducerii TVA pentru imobilizări în curs neconcretizate.

Mai mult, în cazul investiției sistate, pot exista două posibilități de continuare, fie reluarea lucrărilor și finalizarea investiției ori renunțarea la acea investiție, în ambele situații dreptul de deducere a TVA rămâne dobandit atât timp cât persoana impozabilă poate susține intenția de a fi desfășurat activități economice.

Prin actul adițional nr. .X./ 2012 încheiat la contractul de închiriere cu .X. SA .X., s-a hotărât sistarea lucrărilor începând cu data de 04.06.2009, urmarea unei evaluări realizate cu reprezentanții X, care a condus la concluzia că implementarea ar fi adus o rentabilitate mult mai scăzută decât se estimase inițial datorită costurilor crescute legate de finanțare și a tendinței descendente a cererii pentru serviciile portuare datorită scăderii traficului portuar.

Dar, .X. și-a exprimat intenția de a concretiza obiectivul în totalitatea sa, la o dată ulterioară, motiv pentru care părțile au convenit asupra amânării datei finalizării obiectivului pentru anul 2018.

Astfel, prin actul adițional nr. .X./ 2012, .X. demonstrează intenția de finalizare a obiectivului în viitor și implicit, utilizarea acestuia în activitatea sa economică respectiv, pentru operațiuni care dau drept de deducere a TVA, respectându-se prevederile art.145 din Codul fiscal, sistarea temporară nereprezentând o modificare a destinației de utilizare care ar putea să impună o ajustare a deducerii TVA în sensul art.148.

Ori, organele de inspecție fiscală în cazul unei investiții neutilizate trebuie să analizeze intenția persoanei impozabile de a utiliza investiția în desfășurarea de operațiuni taxabile și aceasta trebuie să pornesca de la analiza factorilor obiectivi care compun intenția de a realiza operațiuni taxabile cu aceste investiții.

Mai mult, lucrările de investiție sistate au fost înregistrate contabil ca și lucrări în curs, deci acestea nu puteau fi utilizate mai devreme de recepționarea lor.

In acelasi timp, organele de inspectie fiscala nu au efectuat analiza dreptului de deducere a TVA din punct de vedere al prevederilor art.49 alin.2, art.64 si art.65 alin.1 din Codul de procedura fiscala.

Din punct de vedere formal, .X. indeplineste conditiile de deducere a TVA, acesta detinand facturi emise de furnizorii lucrarilor aferente obiectivului.

**4. Fata de metoda de calcul adoptata de organele de inspectie fiscala pentru dobanzile/majorarile de intarziere, aferente perioadei 01.09.2007-30.06.2011,** .X. considera nelegala decizia organelor de inspectie fiscala de a calcula dobanzi/majorari de intarziere pentru TVA ceruta la rambursare si restituita efectiv in data de 2011, pentru perioada 25.07.2011-25.10.2011, perioada in care .X. nu a dispus de aceasta suma.

Din calculul efectuat de organele de inspectie fiscala, rezulta ca acestea au fost calculate eronat incepand cu data deciziei de restituire/rambursare.

.X. a incasat sumele de TVA solicitate la rambursare la un interval de timp ce a depasit 92 de zile de la data emiterii deciziilor de restituire.

Astfel, pana la data incasarii efective, .X. nu avea nici o datorie asupra bugetului de stat in momentul incasarii lor.

Mai mult, calculul dobanzilor/majorarilor de intarziere din momentul deciziei de restituire/rambursare este in contradictie cu prevederile capitolului III din Titlul VIII al Codului de Procedura Fiscala, respectiv art.119 alin.1.

In sustinere, se prezinta Anexa nr.18 ce contine calculul corect al dobanzilor/majorarilor de intarziere aferente perioadei inspectiei fiscale.

#### **5. Fata de modul de intocmire a RIF-ului**

Contestatarul sustine ca, Raportul de inspectie fiscala nr. .X./ 2012 nu a fost intocmit cu respectarea prevederilor legale, fiind incalcate prevederile art.109 alin.2 din Codul de procedura fiscala, acesta necontinand concluzia echipei de inspectie fiscala motivata in fapt si drept fata de punctul de vedere exprimat in scris de contribuabil dupa discutia finala.

Astfel, Raportul de inspectie fiscala este emis cu vicii de procedura si in consecinta se solicita anulara acestuia si a Deciziei de impunere emisa in baza constatarilor formulate in RIF.

***II. Urmare inspectiei fiscale efectuate, prin Decizia de impunere nr. .X./ 2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa de Direcția Generală .X. au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr. .X./ 2012, astfel:***

## **Taxa pe valoarea adaugata**

*Perioada supusa inspectiei fiscale 01.09.2007-30.06.2011*

### **Anul 2007**

.X. a dedus eronat TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii nr. **.X./ 2007** emisa de SC **.X. SRL**, reprezentand transvazare ferosiliciu din container deteriorat intr-un container bun pentru expediere.

Serviciul prestat si facturat a fost solicitat de catre **.X.** in urma avarierii containerului in timpul manipularii.

Containerul avariat cat si produsul transvazat, nu sunt bunuri care apartin **.X.**, acesta fiind prestator de operatiuni portuare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **.X.** a incalcat prevederile art.145 alin.2 lit.a, art.146 coroborat cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

### **Anul 2008**

- **.X.** a dedus eronat TVA in suma de **.X. lei** aferenta reparatiilor la containerele si **.X. .X. .X.**, efectuate de **XXXX**.

Containerele si nava apartin diverselor linii de transport maritim, acestea fiind avariate de societate in timpul operatiunilor de manipulare, iar achizitia prestatiilor de reparatii nu a fost urmata de realizarea de operatiuni impozabile.

- **.X.** a dedus eronat TVA in suma de **.X. lei** aferenta reparatiei efectuate de SC **.X. SRL** la mijlocul de transport auto avariat in incinta societatii ca urmare a coeziunii cu un alt mijloc de transport, ambele apartinand societatii, fara a stabili vinovatia partilor implicate si a recupera contravaloarea daunelor produse.

Conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a, art.146 coroborat cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei**.

### **Anul 2009**

- **.X.** a dedus eronat TVA in suma de **.X. lei** aferenta reparatiilor efectuate de SC **X** si **X** la container si **.X. .X.** apartinand diverselor linii de transport maritim, avariate in timpul operatiunilor de manipulare.

- **.X.** a dedus eronat TVA in suma de **.X. lei** aferenta contravalorii marfii depreciate in timpul operatiunii de descarcare din container.

Conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a, art.146 coroborat cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei.

- .X. in anul 2008 a efectuat lucrari de investitii in baza Autorizatiei de constructie nr. .X./ 2008 conform proiectului « *Terminal .X..X. – Extindere capacitate de depozitare zona I – etapa 1, incinta .X. 2S* » in valoare totala de .X. lei din care au fost receptionate si puse in functiune la data de 2009, investitii in valoare de .X. lei, conform adresei Primariei Municipilui .X..

Conform Autorizatiei de construire nr. .X./ 2008 art.D pct.11, in cazul nefinalizarii lucrarilor in termenul prevazut de autorizatie, respectiv 12 luni si o durata de executie a lucrarilor de 36 de luni, .X. avea obligatia solicitarii prelungirii valabilitatii cu cel putin 15 zile inaintea termenului de expirare, respectiv la data de .2011.

Pana la data de .2008 s-au executat lucrari de investitie nefinalizate si inregistrate in contul 231 « *imobilizari in curs de executie* » in suma de .X. lei care au fost sistate in data de 2009 conform Notei nr. .X./2009 emisa de Primaria Municipilui .X. –Directia de Urbanism – Serviciul Autorizatii in Constructii.

In perioada ianuarie 2009-mai 2009, .X. nu a mai continuat lucrari in cadrul proiectului de extindere a terminalului .X..

.X. a procedat la inventarierea patrimoniului in data de 31.10.2009 si 31.10.2010.

Organele de inspectie fiscala au procedat la verificari la fata locului, unde au constatat ca suprafata unde s-au executat partial lucrari pentru amenajare platforma, aceasta este acoperita de vegetatie.

.X. si-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru lucrari de excavatii si umpluturi executate de SC X, conform prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in baza facturilor si a situatiilor de lucrari.

In vederea extinderii zonei de operare, .X. a incheiat cu .X. SA .X. actul aditional nr. .X./ 2007 la contractul de inchiriere nr. .X./2003 prin care toate costurile aferente extinderii vor fi suportate de catre .X.. Conform Anexei B la actul aditional nr. .X./18.05.2007 finalizarea lucrarilor de extindere va fi efectuata in termen de 6 ani de la data procesului verbal de predare – primire a suprafetei care urmeaza a fi amenajata, respectiv anul 2013.

Conform actului aditional nr. .X./ 2012 incheiat cu .X. SA .X. se stabileste ca termen pentru finalizarea extinderii platformei de operare, anul 2018, cu posibilitatea de renegociere a acestuia.

.X. avea obligatia ajustarii TVA aferenta imobilizarilor in curs de executie sistate la data de 04.06.2009, conform prevederilor art.148 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.53 alin.1 si alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv (.X.- .X.)\*19%=.X. lei.

Urmarea celor constatate in anul 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei.

### **Anul 2010**

- .X. a dedus eronat TVA in suma de .X. lei aferenta reparatiilor efectuate de terti la .X. X, apartinand liniei de transport maritim avariata de societate in timpul operatiunilor de manipulare.

- .X. a dedus eronat TVA in suma de .X. lei aferenta reparatiei unui mijloc de transport care nu face parte din activele sale, avariat in timpul operatiunilor de manipulare container.

Conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a, coroborat cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei.

### **Anul 2011**

- .X. a dedus eronat TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr. .X./ 2011 emisa de Societatea civila .X., reprezentand asistenta juridica pentru achizitia unui obiectiv care nu s-a materializat.

Cheltuiala cu asistenta juridica a fost inregistrata de .X. ca o cheltuiala nedeductibila conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei.

- .X. a dedus eronat TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr. .X./2011 emisa de The Green Seas Impex, reprezentand reparatia efectuata la .X. .X. avariata in timpul operatiunilor de manipulare a containerelor.

Conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a, coroborat cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X.** lei.

Pentru nevirarea TVA stabilita suplimentar in suma de **.X.** lei au fost calculate pana la data de 31.10.2012, majorari de intarziere in suma de **.X.** lei si penalitati de intarziere in suma de **.X.** lei conform art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> alin.1 si alin.2 lit.c din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare

**III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:**

#### **A. PROCEDURA**

**Referitor la sustinerea contestatarei potrivit careia Raportul de inspectie fiscala nu cuprinde punctul de vedere al contribuabilului si concluzii asupra analizei punctului de vedere al acestuia, fapt care atrage nulitatea actelor administrativ fiscale emise, se retin urmatoarele :**

In baza ordinului de serviciu nr. **.X./** 2012, organele de inspectie fiscala din cadrul DG.**X.** au efectuat inspectia fiscala partiala la **SC .X. SRL** urmare cererii de rambursare a TVA in suma de **.X.** lei din data de 20.09.2011, rambursare cu control ulterior.

Perioada supusa inspectiei fiscale este 01.09.2007-30.06.2011.

In urma inspectiei fiscale, ale carei constatari sunt cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr. **.X./** 2012 a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **.X./** 2012 pentru diferente de TVA si accesorii aferente in suma totala de **.X.** lei.

Prin contestatia formulata **SC .X. SRL** sustine ca s-au incalcat dispozitiile procedurale referitoare la nerespectarea prevederilor legale privind exprimarea concluziei asupra Punctului de vedere si a documentelor anexate, respectiv echipa de inspectie fiscala nu a prezentat in Raportul de inspectie fiscala sinteza punctului de vedere al contribuabilului si concluziile asupra analizei acestuia.

Fata de cele de mai sus se retine ca, potrivit art. 213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:



*"Art. 213. - (5) Organul de solutionare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedura și asupra celor de fond, iar când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei".*

Astfel, potrivit art.85 și art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri".*

*Art.109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

*b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.*

*(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. "*

Astfel, din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestată, fiind anexa a acesteia.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlu de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.**

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede expres ca obiectul contestatiei il poate constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

*Sumele inscrise in raportul de inspectie fiscala reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in lipsa unei decizii de impunere, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.*

Totodata, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la OPANAF nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

*“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul*

*1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului*

*În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.*

*În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.*

*De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.*

*2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului*

*În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”*

Astfel, desi prevederile legale invocate stipuleaza ca raportul de inspectie fiscala trebuie sa contina precizari privind discutia finala cu contribuabilul si punctul de vedere depus de acesta, din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese ca acestea sunt anexate la raportul de inspectie fiscala.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- societatea a fost instiintata asupra datei, orei si locul prezentarii concluziilor inspectiei fiscale partiale prin adresa inregistrata la societate sub nr. **.X./ 2012,**

- prin adresa nr. **.X./ 2012 SC .X. SRL** a formulat un punct de vedere cu privire la constatările consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală, urmare a instiintării privind discutia finală – Anexa nr.15 la RIF, punct de vedere menționat în Raportul de inspecție fiscală la Capitolul VIII-Anexe, respectiv Anexa nr.16, cu omisiunea respectării prevederii art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data finalizării inspecției fiscale.

Asa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice **"vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importantă, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importantă"** (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale** a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

De asemenea, pentru a fi lovite de nulitate, având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, actele administrative fiscale **"se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor"**.

Mai mult, din conținutul deciziei de impunere nr. **.X./ 2012** reiese că această poartă numele și prenumele persoanelor care au întocmit, avizat și aprobat decizia respectivă, calitatea acestora, semnatura acestor persoane, inclusiv stampila pe semnatura conducătorului organului de inspecție fiscală, numele, prenumele și alte date de identificare ale contribuabilului și obiectul actului administrativ fiscal (datele privind creanța fiscală), astfel că **decizia de**

**impunere cuprinde toate elementele** prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu poate fi reținuta excepția ridicata de contestatara, respectiv **faptul ca echipa de inspectie fiscala nu si-a indeplinit obligatia prevazuta de lege privind exprimarea concluziei asupra Punctului de vedere si a documentelor enexate** invocate de SC .X. SRL, fapt pentru care se va proceda la analiza pe fond a contestației.

## **B. FOND**

**1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si accesoriile aferente, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestarilor de servicii reprezentand transvazare produse, reparatii containere – mijloace de transport, contravaloare marfa depreciata, în condițiile în care prin raportul de inspectie fiscala nu s-a efectuat o analiză din punct de vedere fiscal a condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt,** urmarea inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .X. lei reprezentand:

- .X. lei TVA aferenta facturii nr. .X./ 2007 emisa de SC .X. SRL reprezentand transvazare ferosiliciu din container deteriorat intr-un container bun pentru expediere,

- .X. lei TVA aferenta reparatiilor la containerele si .X. .X. .X., efectuate de SC X, SC X, SC X SRL si X,

- .X. lei TVA aferenta reparatiei efectuate de SC .X. SRL la mijlocul de transport auto avariat in incinta societatii ca urmare a coleziunii cu un alt mijloc de transport, ambele apartinand societatii, fara a stabili vinovatia partilor implicate si a recupera contravaloarea daunelor produse,

- .X. lei TVA aferenta reparatiilor efectuate de x si .X.la container si .X. .X. apartinand diverselor linii de transport maritim, avariate in timpul operatiunilor de manipulare,

- .X. lei TVA aferenta contravalorii marfii depreciate in timpul operatiunii de descarcare din container,

- **.X.** lei TVA aferenta reparatiilor efectuate de terti la **.X. .X.**, apartinand liniei de transport maritim avariata de societate in timpul operatiunilor de manipulare,

- **.X.** lei TVA aferenta reparatiei unui mijloc de transport care nu face parte din activele sale, avariata in timpul operatiunilor de manipulare container,

- **.X.** lei TVA aferenta facturii nr. **.X./** 2011 emisa de X Impex, reprezentand reparatia efectuata la **.X. .X.** avariata in timpul operatiunilor de manipulare a containerelor.

Conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a, art.146 coroborat cu art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X.** lei, intrucat achizitia prestatiilor a fost efectuata pentru bunuri care nu apartin societatii si nu a fost urmata de realizarea de operatiuni taxabile.

**.X.** considera nelegala si neintemeiata masura prin care organele de inspectie fiscala nu admit la deducere TVA aferenta serviciilor contractate, intrucat sustine ca a indeplinit cele doua conditii prevazute de art.145 alin.2 lit.a si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mult, **.X.** contestata asimilarea conditiilor de deductibilitate a cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit cu analiza deducerii TVA aferenta acestor cheltuieli, respectiv invocarea prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in materia TVA.

**În drept**, conform art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare incepand cu 01.01.2007:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Iar conform art.146 alin.1 lit.a) si alin.2 din același act normativ :

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Conform prevederilor pct.45 alin.4 și pct.46 alin.1 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. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Totodată, potrivit prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

[...]

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

[...]

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

[...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Astfel, potrivit prevederilor legale incidente exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată se efectuează dacă sunt îndeplinite condițiile legale, respectiv dacă achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile și dacă societatea achizitoare prezintă documente justificative, respectiv facturi fiscale ce cuprind datele cerute de formular, prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

Față de cele prezentate se reține că prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au analizat prevederile contractului cadru prin care societatea contestatoare intelege sa-si asume raspunderea fata de Clienti, care sunt consecintele unei prestatii necorespunzatoare, cine suporta pagubele si in ce conditii, daca pretul serviciilor de reparatii/transvazarai/contravaloare marfa depreciata sunt reflectate sau nu in pretul contractelor incheiate cu Clientii si dacă contestatoarea respectă prevederile legale enunțate mai sus, avand in vedere ca prin contractul cadru incheiat, contestatara are obligatia despagubirii in

caz de daune suferite sau aparute ca o consecință a oricărei încălcări care constituie neglijența sau comportament necorespunzător al Operatorului.

Potrivit actelor normative mai sus invocate se reține că pentru neacordarea dreptului de deducere nu este suficientă simpla constatare a faptului că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru bunuri care nu aparțin societății, ci trebuie analizată situația de fapt în ansamblu.

De reținut este și aspectul conform căruia organele de inspecție fiscală au invocat prevederi legale în materia impozitului pe profit, respectiv art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care dreptul de deducere a TVA se analizează exclusiv prin raportare la prevederile art.145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal, impozitul pe profit și TVA fiind impozite reglementate distinct de Codul fiscal.

Astfel, potrivit prevederilor art.7 alin.2 din din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

Și conform prevederilor art.65 alin.2 din același act normativ:

*“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Totodată, conform prevederilor art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*



*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Având în vedere cele precizate în decizie, neconcordantele din reținerile raportului de inspectie fiscala, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .X./2012, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente, urmând ca organele de inspectie fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferenta acestor servicii in raport de documentele detinute de societate, prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute prin prezenta decizie.

La reverificare vor fi avute în vedere și celelalte sustineri ale societatii contestatoare.

**2. In ceea ce priveste TVA in suma de .X. lei si accesoriile aferente, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor judiciare prestate de Societatea civila de avocati .X., in conditiile in care din Raportul de inspectie fiscala nr. .X./ 2012 nu reies motivele pentru care organele de inspectie fiscală s-au raportat numai la o parte a temeiurilor legale din cele aplicabile pentru respectiva operațiune.**

**In fapt, din Raportul de inspectie fiscala nr. .X./ 2012 rezulta ca organele fiscale nu au acordat societatii SC .X. SRL drept de deducere pentru**

TVA in suma de **.X.** lei aferenta serviciilor de asistenta juridica facturate de catre **.X.**, efectuate in vederea achizitiei unui obiectiv care nu s-a materializat.

Organele fiscale au constatat ca societatea a inregistrat cheltuiala cu asistenta juridica ca o cheltuiala nedeductibila fiscal intrucat s-a efectuat achizitia unui obiectiv care nu s-a materializat si au dedus TVA aferenta, motiv pentru care nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Prin contestatie, **SC .X. SRL** sustine ca legislatia de TVA nu restrictioneaza exercitarea dreptului de deducere a TVA de realizarea imediata de venituri impozabile la momentul achizitiei, ci de intentia obtinerii de astfel de venituri, probata prin mijloace obiective, analiza TVA urmand fi facuta din prisma art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

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

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

*a) operatiuni taxabile; [...].*

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

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

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

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

Conform pct. 46 din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. In cazul*

*pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va mentiona ca inlocuieste factura initiala".*

De asemenea, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr.19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare).

In acest sens, legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

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

De asemenea, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

*a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea*

*si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)"*.

Potrivit art.7 alin.(2) din actul normativ sus-mentionat "*organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz*", iar conform art.65 alin.(2) "*organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii*".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca "*societatea deduce eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii nr. .X. 2011 in suma de .X. lei emisa de Societatea civila de avocati .X. reprezentand asistenta juridica pentru achizitia unui obiectiv care nu s-a materializat. [...] incalcand prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare*".

Avand in vedere cele anterior prezentate, se retine ca organul de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta cu privire la deductibilitatea serviciilor de asistenta juridica, cata vreme organele de inspectie fiscala nu au analizat dreptul de deducere a TVA cu privire la serviciul juridic contractat pentru securizarea investitiei si diminuarea unor prejudicii financiare viitoare din punct de vedere al conditiilor de forma si fond, pentru a stabili situatia de fapt fiscala.

Prin urmare, temeiul de drept invocat de către organele de inspecție fiscală cu privire la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizitiei serviciului de asistenta juridica efectuat de către societate, în baza relațiilor contractuale existente, respectiv *art.145 alin.2 lit.a)* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, nu este suficient, având în vedere că dreptul de deducere a TVA cu privire la serviciul juridic contractat pentru securizarea investitiei si diminuarea unor prejudicii financiare

viitoare trebuie sa respecte cumulativ conditiile de forma si fond, pentru a stabili situatia de fapt fiscala.

De asemenea, neacceptarea dreptului de deducere a TVA pe motiv ca in baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuiala cu asistenta juridica a fost inregistrata ca o cheltuiala nedeductibila nu poate fi retinuta de organul de solutionare a contestatiei.

Totodata, fața de cele reținute și analizate mai sus, învedereăm dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, (...)”*

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”*

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Totodata, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din

Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de asistenta juridica, efectuate de către societatea contestatoare în baza raporturilor contractuale existente, au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, dacă au analizat totodată și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Așadar, rezultă că, organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

coroborat cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al*

contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./ 2012 emisă de Direcția Generală .X., respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesoriile aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor servicii de asistență juridică, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută de organul de inspecție fiscală.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă immobilizărilor în curs sistate la data de 2009, pe considerentul că societatea trebuia să ajusteze TVA la data sistării lucrărilor și se afla în imposibilitatea de a realiza operațiuni taxabile, stare de fapt generată de neprelungirea valabilității autorizației de construire, fără însă să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.**

In fapt, .X. în anul 2008 a efectuat lucrări de investiții în baza Autorizației de construcție nr. .X./ 2008 conform proiectului « Terminal .X.X.– Extindere capacitate de depozitare zona I – etapa 1, incinta .X. » în valoare totală de .X. lei din care au fost recepționate și puse în funcțiune la data de 2009, investiții în valoare de .X. lei, conform adresei Primăriei Municipiului .X..

Conform Autorizației de construire nr. .X./ 2008 art.D pct.11, în cazul nefinalizării lucrărilor în termenul prevăzut de autorizație, respectiv 12 luni și o durată de execuție a lucrărilor de 36 de luni, .X. avea obligația solicitării prelungirii valabilității cu cel puțin 15 zile înaintea termenului de expirare, respectiv la data de 2011.

Până la data de 2008 s-au executat lucrări de investiție nefinalizate și înregistrate în contul 231 « immobilizări în curs de execuție » în suma de .X. lei

care au fost sistate in data de 2009 conform Notei nr. .X./ 2009 emisa de Primaria Municipiului .X. –Directia de Urbanism – Serviciul Autorizatii in Constructii.

Conform actului aditional nr. .X./17.02.2012 incheiat cu .X. SA .X. se stabileste ca termen pentru finalizarea extinderii platformei de operare, anul 2018, cu posibilitatea de renegociere a acestuia.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca .X. avea obligatia ajustarii TVA aferenta imobilizarilor in curs de executie sistate la data de.2009, conform prevederilor art.148 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.53 alin.1 si alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv (*.X.- .X.)\*19%=.X. lei.*

Societatea sustine ca « *nu se regaseste in niciuna din situatiile ce presupune ajustarea deducerii TVA de la art.148 din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.53 alin.1 si alin.2 din Normele Metodologice, considerand eronata si nelegala masura ajustarii TVA pentru lucrarile de investitii sistate aferente obiectivului* ».

Prin contestație societatea susține că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor efectuate are la baza intentia de a realiza operatiuni impozabile cu respectivele achizitii.

Totodată, societatea contestatoare face trimitere la jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv hotararile in cauzele C110/94 Inzo, C268/83 si C37/95 și arată că o persoana impozabila care are intentia, confirmata prin dovezi obiective, de a incepe o activitate economica in mod independent, sunt în conformitate principiile prevăzute de Directiva a VI-a devenita Directiva de TVA.

**In drept**, potrivit art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004:

*"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

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

*a) operatiuni taxabile; [...]."*

*"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in*



*beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"*.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate este deductibilă în situația în care bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile verificate, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă elementele prevăzute de lege.

Totodată, potrivit prevederilor art.134 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”*

Potrivit art.134<sup>1</sup> alin.1 și alin.4 din același act normativ:

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...]*

*(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că faptul generator ce reprezintă momentul la care sunt realizate condițiile pentru exigibilitatea taxei intervine, în general, la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, însă în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, acesta fiind momentul la care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

Ca urmare, potrivit art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei, la data faptului generator pentru serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, care, reprezintă una din excepțiile prevăzute de art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, respectiv la data la care situațiile de lucrări sunt acceptate de beneficiar.

Se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, organele de inspecție fiscală au constatat ca .X. în anul 2008 a efectuat lucrări de investiții în baza Autorizației de construcție nr. .X./26.09.2008 conform proiectului « *Terminal .X..X. – Extindere capacitate de depozitare zona I – etapa 1, incinta.X.* » în valoare totală de .X. lei din care au fost recepționate și puse în funcțiune la data de 2009, investiții în valoare de .X. lei, conform adresei Primăriei Municipiului .X..

Conform Autorizației de construire nr. .X./ 2008 art.D pct.11, în cazul nefinalizării lucrărilor în termenul prevăzut de autorizație, respectiv 12 luni și o durată de execuție a lucrărilor de 36 de luni, .X. avea obligația solicitării prelungirii valabilității cu cel puțin 15 zile înaintea termenului de expirare, respectiv la data de 2011.

Până la data de 2008 s-au executat lucrări de investiție nefinalizate și înregistrate în contul 231 « *imobilizări în curs de execuție* » în suma de .X. lei care au fost sistate în data de 2009 conform Notei nr. .X./ 2009 emisă de Primăria Municipiului .X. – Direcția de Urbanism – Serviciul Autorizații în Construcții, fără a se specifica o dată la care acestea se vor relua.

În perioada ianuarie 2009-mai 2009, .X. nu a mai continuat lucrări în cadrul proiectului de extindere a terminalului .X.. .X. a procedat la inventarierea patrimoniului în data de 2009 și 2010.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificări la fața locului, unde au constatat că suprafața unde s-au executat parțial lucrări pentru amenajare platformă, aceasta este acoperită de vegetație.

.X. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru lucrări de excavații și umpluturi executate de SC X .X., conform prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în baza facturilor și a situațiilor de lucrări.

În vederea extinderii zonei de operare, .X. a încheiat cu .X. SA .X. actul adițional nr. .X./ 2007 la contractul de închiriere nr. .X./2003 prin care toate costurile aferente extinderii vor fi suportate de către .X.. Conform Anexei B la actul adițional nr. .X./ 2007 finalizarea lucrărilor de extindere va fi efectuată în termen de 6 ani de la data procesului verbal de predare – primire a suprafeței care urmează a fi amenajată, respectiv anul 2013.

Conform actului aditional nr. .X./ 2012 incheiat cu .X. SA .X. se stabileste ca termen pentru finalizarea extinderii platformei de operare, anul 2018, cu posibilitatea de renegociere a acestuia.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca .X. avea obligatia ajustarii TVA aferenta imobiliarilor in curs de executie sistate la data de 2009, conform prevederilor art.148 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.53 alin.1 si alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv suma de (.X.- .X.)\*19%=.X. lei a fost stabilita ca fiind fara drept de deducere.

Astfel, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează în urma analizei condițiilor prevăzute de legea fiscală, respectiv dacă societatea deține facturi fiscale care să cuprindă elementele obligatorii prezăzute de lege, iar serviciile achiziționate sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, la acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă lucrărilor de investitii, organele de inspectie fiscală trebuiau să aibă în vedere și intenția societății contestatoare în funcție de prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)”*

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”*

Legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, prin Tratatul de Aderare țara noastră obligându-se să respecte și aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză fiind decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități

poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, nimic nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. **.X./** 2012 nu rezulta dacă organele de inspecție fiscală, la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** au verificat îndeplinirea cumulativă de către societate a tuturor condițiilor cu caracter obligatoriu, impuse de legea fiscală, respectiv dacă au analizat și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a investiției, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

De asemenea, se reține că potrivit jurisprudenței europene în materie, scopul sistemului comun al TVA este să asigure aplicarea neutră a TVA pentru toate activitățile economice, indiferent de scopul său de rezultatele lor. Principiul neutralității TVA presupune ca, cheltuielile aferente investițiilor efectuate în scopul și cu privire la începerea unei activități economice trebuie privite ca activități economice propriu-zise, fără ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investiții să fie condiționată de realizarea efectivă a activității economice.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate înainte de începerea realizării efective a unei activități economice, relevantă este și decizia în cazurile reunite C-110/98 până la C-147/98 GABALFRISA, potrivit careia *art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA datorată sau achitată pentru investițiile efectuate înainte de începerea activității economice, de îndeplinirea anumitor condiții prevăzute prin legislațiile naționale.*

Rezultă astfel că o persoană impozabilă care are *intentia, confirmată prin dovezi obiective* de a începe o activitate economică în mod independent, în sensul art.4 al Directivei a 6-a, corespondentul art.127 alin. (2) din Codul fiscal și care efectuează cheltuieli cu investițiile în acest scop, trebuie privită ca o persoană impozabilă.

În această calitate, în sensul art.17 al Directivei a 6-a, corespondentul art.145 din Codul fiscal, persoana impozabilă își poate exercita imediat dreptul

de deducere aferent TVA datorată sau achitată pentru cheltuielile cu investiții, fără să aștepte realizarea efectivă de operațiuni cu drept de deducere.

De asemenea, din jurisprudenta Curtii Europene de Justiție reiese că este obligatia societății de a aduce organelor fiscale suficiente dovezi obiective din care să reiasă indubitabil *intentia acesteia la momentul achizițiilor efectuate de a le utiliza în scopul desfășurării de operațiuni ce dau drept de deducere a taxei*, în același sens exprimându-se directia de specialitate din cadrul Ministerului Finanelor Publice.

Față de cele expuse mai sus, se reține că întemeiată afirmația din contestație potrivit căreia la acordarea dreptului de deducere a TVA *“organele de inspectie fiscala trebuie sa analizeze intentia persoanei impozabile de a utiliza investitia in desfasurarea de operatiuni taxabile, si in cazul de fata consideram ca este imperios necesar ca analiza situatiei de fapt fiscale pentru stabilirea corectitudinii deducerii TVA in cazul lucrarilor de investitii sistate sa pornesca de la analiza factorilor obiectivi care compun intentia de a realiza operatiuni taxabile cu aceste investitii [...]”*.

Mai mult prin adresa societății nr. **.X./2013** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF cu nr. **.X./ 2013** se menționează că *“Societatea are intentia de a relua investitia sistata temporar, conform celor asumate contractual fata de Compania Nationala .X. SA.”*

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, se impune reanalizarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.145 alin.1 și alin.2 lit.a), art.146 alin (1) lit.a) și art.134<sup>1</sup> alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,* coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală nr. **.X./ 2012** emisă de Direcția Generala **.X.**, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să analizeze taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de investiții la fabrica de uleiuri vegetale, pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de motivațiile contestatoarei, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

### **DECIDE**

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **.X./ 2012** emisă de Direcția Generala **.X.** pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei – dobanzi/majorări de întârziere,**
- **.X. lei – penalități de întârziere,**

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel **.X.** sau Curtea de Apel **X** în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**

Șef serviciu:

Șef Serv. Juridic:

Întocmit: