

DECIZIA nr. 284/22.05.2017 privind
solutionarea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L.
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia sector 1 a Finantelor Publice cu adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L., cu sediul in X, reprezentata prin administrator X si reprezentata conventional prin X in baza imputernicirii X, cu sediul in X.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia sector 1 a Finantelor Publice sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate contribuabilului prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire la data de X, prin care organele fiscale au respins dreptul de deducere a TVA in suma totala de X lei.

În baza art. 276 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea a solicitat organului de soluționare a contestației competent, susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisă de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice.

Procedura orală a avut loc la data de X la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în Minuta nr. X încheiată la data de X, anexată la dosarul cauzei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre S.C. X S.R.L..

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, S.C. X S.R.L. apreciaza ca Decizia organului de control este nelegala si netemeinica fiind lipsita de temei legal si arata ca: *„modul deficitar si contrar prevederilor legale in care a fost efectuata motivarea unor constatari din actele de control echivaleaza cu o lipsa de motivare, intrucat organul de inspectie a recurs la motive de fapt si de drept care nu au niciun fundament. La fel de important este si faptul ca nu au fost solicitate si analizate documente justificative pe care subscrisa le detine”*.

Contestatarul mentioneaza faptul ca prin modul cum a fost formulata motivarea deciziei de impunere s-a procedat *„la o interpretare superficiala a dispozitiilor legale privind dreptul de apreciere asupra probelor de administrat, extragand din aceste dispozitii doar ceea ce ii convine organului fiscal si constituind un sistem care se plaseaza la limita abuzului”*.

Societatea prin contestatia depusa considera ca argumentele aduse in motivarea Deciziei de impunere, „*incalca dreptul la aparare al subscrisei, prevazut si garantat de art.24 alin (1) din Constitutia Romaniei, precum si prezumtia de nevinovatie*”, motivand aceasta afirmatie astfel: „*subscrisa este pusa in pozitia de a rasturna prin probe simple afirmatii nedovedite si neprobate ale organelor fiscale, ceea ce este inadmisibil si imposibil*” .

Contestatarul sustine ca in speta „*...Constatarile organelor de inspectie nu sunt complete, sunt eronate in ceea ce priveste sumele stabilite suplimentar, existand diferente dintre baza de impozitare si sumele stabilite prin Decizia de impunere si sumele reale inregistrate in evidenta contabila...*”.

Referitor la nelegalitatea si netemeinicia constatarilor in ceea ce priveste TVA in quantum de X lei aferenta unei baze de impozitare in quantum de X lei reprezentand investitie efectuata in proiectul de parcuri eoliene in zona X, contestatarul afirma ca Decizia de impunere nr. X a fost emisa cu grava nesocotire a dispozitiilor art. 6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Argumentul pe care se bazeaza societatea contestatoare este acela ca au fost nesocotite constatarile anterioare ale organelor fiscale care au efectuat inspectie fiscala partiala la societatea contestatoare si in urma careia a fost emisa decizie de nemodificare a bazei de impunere .

De asemenea se mentioneaza faptul ca exprimarea unei opinii contrare celei anterioare este in contradictie cu principiul protectiei asteptarilor legitime ale contribuabilului, invocand in acest sens deciziile C-74/74, C-381/97, C--376/02 si C-181/04 ale Curtii de Justitie a Uniunii Europene, in care instanta europeana a decis ca acest principiu trebuie respectat de catre statele membre ale Uniunii Europene.

Contestatarul considera ca actele administrative contestate sunt lovite de nulitate in conditiile in care Decizia de impunere a fost emisa cu grava nesocotire a dispozitiilor art. 6 din Codul de procedura fiscala din 2016, organul fiscal emitent ignorand cu desavarsire constatarile inspectiei fiscale anterioare pentru aceiasi situatie de fapt fara a-si motiva in mod corespunzator opinia diferita.

Contestatarul precizeaza ca prin avizul de inspectie fiscala nr. X comunicat la data de X, a fost avizata pentru inspectia fiscala perioada X, si desi nu a emis un aviz de extindere a inspectiei fiscale pentru perioada anterioara datei de X, organul de inspectie a stabilit sumele suplimentare aferente anului X, anului X si perioadei X ceea ce atrage nulitatea inspectiei fiscale pentru sumele suplimentare aferente acestei perioade.

Contestatarul sustine ca suma stabilita de X lei cu titlu de TVA nedeductibila nu poate fi identificata pe elementele sale componente.

Ca principal argument in sustinerea cauzei, societatea contestatarul aminteste ca sunt indeplinite conditiile de deductibilitate a TVA „*asa cum a stabilit si organul fiscal anterior cu ocazia controlului fiscal efectuat ca urmare a solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare pentru perioada X*”.

In descrierea activitatii desfasurate in cadrul contestatiei formulate se afirma „*.....in urma modificarilor legislative din iulie X care au debutat prin adoptarea OUG nr.57/2013 si prin care s-a redus, printre altele, pentru proiectele eoliene numarul certificatelor verzi de la 2 la 1,5 asociatul unic a decis **sistarea temporara**, pana la modificarea cadrului legislativ, a proiectului eolian (nu si a proiectului de Linia Electrica Aeriana). Prin aceasta decizie nu a fost incetat cu titlu definitiv proiectul investitional, acesta urmand a fi reluat la modificarea contextului legislativ.*”

Contestatarul mentioneaza ca asociatii au adoptat o decizie de stopare, respectiv de incetare temporara iar nu definitiva a investitiei in parcuri eoliene asa cum de altfel rezulta din continutul acesteia „*stoparea pana la noi schimbari legislative a investitiei in*

parcuri eoliene in proiectul x in concordanta cu schimbarile legislative din x”, si face mentiunea ca: “in fapt ix, referirea la anul x fiind o simpla eroare materiala, in conditiile in care modificarea regimului certificatelor verzi a fost adusa prin O.U.G. nr. 57/2003.”

Se concluzioneaza ca daca proiectul eolian a fost sistat temporar, aceasta decizie nu poate duce la concluzia ca nu a existat intentia de a utiliza achizitiile in vederea realizarii de operatiuni taxabile sau ca nu va conduce la colectarea de TVA.

De asemenea, contestatara precizeaza ca a stopat doar activitatea de dezvoltare a parcurilor eoliene, nu si dezvoltarea x.

Referitor la nelegalitatea si netemeinicia constatarilor in ceea ce priveste TVA in quantum de x lei aferenta unei baze de impunere in quantum de x lei reprezentand achizitie drepturi din contractul de asociere din data de x societatea prin contestatia formulata mentioneaza ca facturile emise de catre societatile x SRL, x SRL, x SRL, x SRL si x SRL, care fac obiectul cauzei au fost corect intocmite respectand prevederile art.155 (19) litera h) din Codul fiscal si subliniaza faptul ca invocarea unor aspecte formale privind modul de completare al facturii nu este de natura sa invalideze dreptul de deducere a TVA.

Contestatara afirma inca o data si pentru acest capat de cerere faptul ca a demonstrat intentia de a desfasura operatiuni taxabile

Referitor la nelegalitatea si netemeinicia constatarilor in ceea ce priveste TVA in quantum de x lei aferenta unei baze de impozitare in quantum de x lei, societatea prin contestatia formulata precizeaza ca asociatul unic prin decizia de stopare a investitiei „a stopat doar activitatea de dezvoltare a parcurilor eoliene, nu si dezvoltarea x” si sustine ca societatea a incheiat contractul cu SC x SRL in data de x, avand ca obiect desfasurarea de activitati specifice in vederea achizitionarii de terenuri necesare societatii pentru dezvoltarea investitiei x.

Contestatara invoca prevederile art. 5 alin. (1), art. 6, art (7), art 46 alin. (2) lit e) si lit f), art.73 alin (2), art. 97, art. 268 alin (1), art. 269 si art.270 din Legea 207/2015 - Codul de Procedura Fiscala, art 24 alin (1) din Constitutia Romaniei, Decizia nr.71/8 ianuarie 2011 a Curtii de Apel Timisoara, art. 145 si 146 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, Directiva 112/2006 privind sistemul comun al TVA.

In consecinta, contestatara solicita anulara/desfiintarea in tot, ca netemeinica si nelegala, a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, constatarea caracterului netemeinic si nelegal al Raportului de inspectie fiscala x si rambursarea TVA in cuantumul de x lei solicitata la rambursare prin Decontul de TVA x.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X pentru S.C. X S.R.L., prin care organele fiscale au respins dreptul de deducere a TVA in suma totala de X lei.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de catre contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Obiectul raportului de inspectie fiscala il reprezinta solutionarea decontului de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare, depus si inregistrat la Administratia Sectorului 1 a Finantelor Publice sub nr. x prin care s-a solicitat suma de x lei.

In urma inspectiei fiscale au fost emise Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X si Raportul de Inspectie Fiscala nr. x prin care organele fiscale au respins dreptul de deducere a TVA in suma totala de X lei.

De asemenea, in urma inspectiei fiscale a fost emisa Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x prin care s-au dispus masurile de corectare a Declaratiei informative, formular 394.

3.1. Referitor la aspectele procedurale legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale.

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare privind încălcarea prevederilor legale în desfășurarea inspecției fiscale, atrag nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției fiscale.

În fapt, prin contestația formulată petenta apreciaza ca Decizia organului de control este nelegala si netemeinica fiind lipsita de temei legal si arata ca modul deficitar si contrar prevederilor legale in care a fost efectuata motivarea unor constatari din actele de control echivaleaza cu o lipsa de motivare, intrucat organul de inspectie a recurs la motive de fapt si de drept care nu au niciun fundament.

Contestatarul considera ca actele administrative contestate sunt lovite de nulitate in conditiile in care Decizia de impunere a fost emisa cu grava nesocotire a dispozitiilor art. 6 din Codul de procedura fiscala din 2016, organul fiscal emitent ignorand cu desavarsire constatările inspectiei fiscale anterioare pentru aceiasi situatie de fapt fara a-si motiva in mod corespunzator opinia diferita.

Contestatarul precizeaza ca prin avizul de inspectie fiscala nr. X comunicat la data de x, a fost avizata pentru inspectia fiscala perioada X, si desi nu a emis un aviz de extindere a inspectiei fiscale pentru perioada anterioara datei de x, organul de inspectie a stabilit sumele suplimentare aferente anului x, anului x si perioadei x ceea ce atrage nulitatea inspectiei fiscale pentru sumele suplimentare aferente acestei perioade.

În drept, potrivit dispozitiilor art. 12, art. 118, art. 130 si art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 12. - Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.”

“Art. 118. - Reguli privind inspecția fiscală

[...]

(2) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

“Art. 130. - Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

“Art. 131. - Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

Totodata, conform art. 46 si art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 46. - Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;[...].”

Referitor la sustinerile contestatarei cum ca: “...prin avizul de inspectie fiscala nr. X comunicat la data de x, a fost avizata pentru inspectia fiscala perioada X, si desi nu a emis un aviz de extindere a inspectiei fiscale pentru perioada anterioara datei de x,

organul de inspectie a stabilit sumele suplimentare aferente anului x, anului x si perioadei x ceea ce atrage nulitatea inspectiei fiscale pentru sumele suplimentare aferente acestei perioade.” trebuie mentionat faptul ca obiectul inspectiei fiscale l-a reprezentat solutionarea decontului de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare, depus si inregistrat la Administratia Sectorului 1 a Finantelor Publice sub nr. lx prin care s-a solicitat suma de x lei.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca petenta a efectuat "ajustarea" privind valoarea investitiei prin efectuarea notei contabile ct. 6583 = ct. 231 cu suma de x lei in x, fara a ajusta si taxa pe valoarea adaugata dedusa.

Prin nota contabila efectuata de scoaterea din evidenta a valorii investitiilor efectuate pentru realizarea parcurilor eoliene, societatea nu evidentiaza stoparea investitiei ci o incetare a existentei acesteia prin trecerea pe cheltuieli de exploatare.

Nota contabila ct. 6583 = ct. 231 in suma de x lei este consemnata la pozitia x din x din Registrul jurnal aferent perioadei x - x intocmit si prezentat de contestatara, reprezinta valoarea investitiei efectuate in perioada x - x, astfel ca sustinerile contestatarii cum ca: *“desi nu a emis un aviz de extindere a inspectiei fiscale pentru perioada anterioara datei de x, organul de inspectie a stabilit sumele suplimentare aferente anului x, anului x si perioadei x”* nu sunt intemeiate.

Referirile contestatarii la faptul ca organele de inspectie fiscala au facut constatarile incomplete si eronate, nu sunt sustinute cu documente, nu precizeaza care sunt diferentele dintre baza de impozitare si sumele stabilite prin Decizia de impunere si sumele reale inregistrate in evidenta contabila.

Echipele de inspectie fiscala fac precizarea ca pe tot parcursul desfasurarii inspectiei fiscale au fost solicitate informatii scrise prin note explicative, pentru ca echipa de inspectie fiscala sa poata stabili starea de fapt fiscala.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarii ca organul fiscal emitent a ignorat cu desavarsire constatarile inspectiei fiscale anterioare pentru aceiasi situatie de fapt fara a-si motiva in mod corespunzator opinia diferita, trebuie mentionat faptul ca inspectia fiscala anterioara desfasurata de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice, care a fost finalizata prin emiterea, pe baza raportului de inspectie fiscala nr. x a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, a avut ca obiect verificarea corectitudinii inregistrarii, colectarii, deducerii si platii TVA aferenta perioadei x, ca urmare a depunerii decontului cu suma negativa de TVA si optiune de rambursat nr. x si se referea la o perioada in care contestatara nu decisese sa sisteze investitia.

Avand in vedere sustinerile contestatarii ca *“motivarea unor constatarile din actele de control echivaleaza cu o lipsa de motivare, intrucat organul de inspectie a recurs la motive de fapt si de drept care nu au niciun fundament”*, trebuie mentionat ca in actul administrativ-fiscal, respectiv Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, contine elementele obligatorii prevazute de art. 46 din Codul de Procedura Fiscala, la punctul 2.2.2 fiind specificate explicit motivele de fapt, iar la 2.2.3 fiind specificate explicit temeiurile de drept care au stat la baza emiterii acestei decizii.

In ceea ce priveste constatarile echipei de inspectie fiscala, consemnate in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca au fost intemeiate pe documentele financiar contabile prezentate de societate, facturi,

contracte, registrul bunurilor de capital, declaratii si decizii ale administratorului SC X SRL, documente aferente perioadei fiscale verificate.

"Art. 49. - Nulitatea actului administrativ fiscal

1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) **nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;**

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) **Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.**"

Din textele legale antecitate, rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta**" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala. **Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta,** vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

Trebuie mentionat ca organele de inspectie fiscala, conform prevederilor art. 130, alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, au prezentat contribuabilului proiectul de raport de inspectie

fiscala, care contine constatarile si consecintele fiscale, acordandu-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere in termen de 5 zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale, in acest sens a fost instiintat prin adresa nr. MB S1AIF3424/18.07.2016 despre data, ora si locul de defasurare a discutiei finale

Punctul de vedere a fost depus si inregistrat la Administratia sector 1 a Finantelor Publice sub nr. x.

De mentionat ca dreptul sau la aparare a fost respectat, contribuabila formuland contestatia impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectiei fiscale incheiat in conditiile descrise anterior, contestatie in cadrul careia a putut sa valorifice orice argumente de drept si de fapt si elemente de doctrina pe care le-a considerat relevante in sustinerea cauzei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele societatii cu privire la modalitatea de efectuare a inspectiei fiscale nu sunt de natura sa conduca la nulitatea actelor administrative fiscale atacate, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art.49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

În fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA in suma de **X lei**, dupa cum urmeaza:

- suma de **X lei** reprezentand TVA aferenta investitiei in proiectul de parcuri eoliene in zona x, efectuate de contestatara pana la data de x (data scoaterii din patrimoniul societatii a acesteia), ca urmare a decizia nr. x prin care s-a decis stoparea investitiei in proiectul de parcuri eoliene in zona x;

- suma de **x lei** reprezentand TVA aferenta facturilor emise de SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, reprezentand cesiunea drepturilor izvorate din contractul de asociere din x conform contract cesiune din x, care au fost emise ulterior datei de x (cand prin decizia nr. 1 s-a decis stoparea investitiei in proiectul de parcuri eoliene in zona x), astfel ca cesiunea acestor drepturi dupa aceasta data nu are justificare economica de a realiza operatiuni taxabile;

- suma de **x lei** reprezentand TVA aferenta facturilor emise in baza Contractului de management in vederea achizitionarii de terenuri incheiat in data de x, facturi care au fost emise de S.C. x S.R.L., ulterior datei de x (cand prin decizia nr. 1 s-a decis stoparea investitiei in proiectul de parcuri eoliene in zona x), iar achizitia de terenuri dupa aceasta data nu are justificare economica de a realiza operatiuni taxabile.

În drept, potrivit art. 145, art. 146 si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"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 achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul urmatoarelor operatiuni:

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

"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 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]."

"Art. 148. - În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze; [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 – 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal. (...)

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate

prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, mentinute si in Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei economicului asupra juridicului**, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.*

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si actele normative in vigoare in perioada verificata, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

SC X SRL in perioada verificata respectiv x a stopat dezvoltarea unor parcuri eoliene in zona x. Stoparea investitiei s-a realizat in baza deciziei asociatului unic al X SRL conform careia se decide stoparea pana la noi schimbari legislative a investitiei in parcuri eoliene in proiectul x.

Prin Decizia asociatului unic al X SRL nr.x", se hotaraste: „Societatea aproba stoparea pana la noi schimbari legislative a investitiei in parcuri eoliene in proiectul x in concordanta cu schimbarile legislative din x pentru S.C. X S.R.L., x, CUI RO x persoana juridica romana cu sediul social in x. Societatea va face toate ajustarile necesare in evidentele contabile (bilant, balante, etc) in relatie cu investitia in parcuri eoliene din

Proiectul x a reflecta schimbarile legislative cu privire la energia regenerabila”.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar obligatia fiscala TVA in suma de **X lei**, dupa cum urmeaza:

- Suma de **X lei** reprezenta TVA aferenta investitiei in proiectul de parcuri eoliene in zona x, efectuata de contestatara pana la data de x (data scoaterii din patrimoniul societatii a acesteia), ca urmare a decizia nr. x prin care s-a decis stoparea investitiei in proiectul de parcuri eoliene in zona x.

Organele de inspectie fiscala au solicitat contestatarei, lamuriri asupra motivelor care au stat la baza deciziei de scoatere din patrimoniul societatii a investitiei in curs "parc eolian".

Astfel, urmare solicitarii de inregistrari nr. x cu privire la documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in evidentele contabile a sumei de x lei in debitul contului 6583 „Cheltuieli cu activele cedate, alte operatiuni de capital”, cu adresa de raspuns nr. x administratorul societatii a atasat ca document justificativ pentru efectuarea notei contabile mai sus mentionate, Decizia asociatului unic al X SRL nr. x prin care se hataraste: *„Societatea aproba stoparea pana la noi schimbari legislative a investitiei in parcuri eoliene in proiectul x in concordanta cu schimbarile legislative din iulie 2012 pentru S.C. X S.R.L., x, CUI RO x, persoana juridica romana cu sediul social in x. Societatea va face toate ajustarile necesare in evidentele contabile (bilant, balante, etc) in relatie cu investitia in parcuri eoliene din Proiectul x a reflecta schimbarile legislative cu privire la energia regenerabila”.*

Din analiza balantei de verificare aferenta lunii x s-au constatat urmatoarele: contul 231 „ Imobilizari corporale in curs” nu mai prezinta sold la finele lunii, societatea efectuand nota contabila ct. 6583 = ct. 231 cu suma de x lei.

Societatea a efectuat "ajustarea" privind valoarea investitiei prin efectuarea notei contabile in x ct.6583 =ct. 231 cu suma de x lei, fara a ajusta si taxa pe valoarea adaugata dedusa. Prin nota contabila efectuata de scoatere din gestiune a valorii investitiilor pentru realizarea parcurilor eoliene, societatea nu evidentiaza stoparea investitiei, ci o incetare a existentei acesteia prin trecerea pe cheltuieli de exploatare.

Din documentele prezentate de societate nu rezulta circumstantele care nu depind de vointa sa care au dus la abandonarea proiectului si prin urmare nu pot fi aplicate prevederile punctului 45 (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, mentinute si in Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Conform reglementarilor contabile in vigoare, in creditul contului 231 “Imobilizari corporale in curs de executie” se inregistreaza valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie, receptionate, date in folosinta sau puse in functiune, scoase din evidenta sau distruse de calamitati.

Conform pct. 108 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene: *“Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.*

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat."

Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuielile reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Din cele arătate rezultă că SC X SRL a angajat achiziția de bunuri și servicii pentru realizarea investiției în valoare de x lei pentru care a dedus TVA în suma de x lei, conform Registrului bunurilor de capital prezentat de către societate.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că în urma inspecției fiscale a fost ajustat TVA deductibilă în suma de X lei în loc de x lei atât cât a dedus societatea aferent achizițiilor necesare realizării investiției, datorită faptului că diferența de TVA care nu a făcut obiectul ajustării este aferentă bunurilor care au fost vândute de către societate în perioada supusă inspecției fiscale parțiale și pentru care a fost colectat TVA.

- Suma de **x lei** reprezintă TVA aferentă facturilor emise de SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x reprezentând cesiunea drepturilor izvorate din contractul de asociere din x conform contract cesiune din x, care au fost emise ulterior datei de x (când prin decizia nr. 1 s-a decis stoparea investiției în proiectul de parcuri eoliene în zona x), astfel că cesiunea acestor drepturi după această dată nu are justificare economică de a realiza operațiuni taxabile.

Facturile au fost emise în baza contractelor de cesiune a drepturilor deținute de către societățile mai sus menționate asupra drepturilor izvorate din Contractul de asociere din data de x și din Acordul de mediu nr.x (pentru societatea SC x SRL).

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că potrivit declarației administratorului, SC X SRL are relații de participare la capitalul social al SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x.

Aceste societăți comerciale au fost constituite ca **societăți de proiect** (de dezvoltare a unor proiecte eoliene) special create, denumite generic SPV în Contractul de transfer al drepturilor de dezvoltare a proiectelor încheiat între SC x SRL și x SRL în calitate de cedent, x în calitate de garant și SC X SRL în calitate de cesionar, contract încheiat în data de x. Potrivit acestui contract, "SPV înseamnă orice societate de proiect care sunt deja constituite sau vor fi înființate de x (asociat unic al SC X SRL) cu o cota de participare de cel puțin 90% iar în ce privește restul de până la 10% va fi deținut de orice asociat (actionar) al x sau al unui tert desemnat de X sau x sau alți afiliați ai acestora, societăți care să se constituie în scopul dezvoltării Proiectelor Rezultante"

Potrivit bazei de date ANAF, societățile comerciale SC x SRL CUI 30347363, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x, SC x SRL CUI x au fost dizolvate cu lichidare și radiate din Registrul Comerțului, după cum urmează:

- SC x SRL CUI x, dizolvare cu lichidare (radiere) în data de x;
- SC x SRL CUI x, dizolvare cu lichidare (radiere) în data de x;
- SC x SRL CUI x, dizolvare cu lichidare (radiere) în data de x;
- SC x SRL CUI x, dizolvare cu lichidare (radiere) în data de x;

Pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta acestor achizitii au fost solicitate prin adresa nr.x documentele justificative. Prin adresa de raspuns nr. x administratorul societatii a prezentat ca documente justificative urmatoarele contracte: Contract de cesiune a drepturilor detinute de x SRL asupra drepturilor izvorate din Contractul de asociere din data de x-datata x, Contract de cesiune a drepturilor detinute de x SRL asupra drepturilor izvorate din Contractul de asociere din data de x-datata x, Contract de cesiune a drepturilor detinute de x SRL asupra drepturilor izvorate din Contractul de asociere din data de x-datata x, Contract de cesiune a drepturilor detinute de x SRL asupra drepturilor izvorate din Contractul de asociere din data de x-datata x.

Aceste contracte au ca obiect conform punctului 2 "Obiectul cesiunii: 2.1 Cedentul cesioneaza irevocabil si neconditionat in favoarea Cesionarului (in speta SC X SRL) toate drepturile ce ii revin ca urmare a dezvoltarii proiectului pentru producerea si comercializarea de energie eoliana, incheiate de Cedent pana la data semnării acestui Contract". Contractul de cesiune a drepturilor detinute de x SRL asupra drepturilor izvorate din acordul de mediu nr.x pentru dezvoltarea unui parc eolian x in comuna x conform Hotararii.

Obiectul contractului consta in: "2. Obiectul cesiunii – Cedentul cesioneaza irevocabil si neconditionat in favoarea Cesionarului toate drepturile, drepturi izvorate din Acordul de mediu nr.x pentru dezvoltarea unui Parc eolian x in x conform Hotararii Generale a Asociatiilor.

Dreptul de deducere a TVA se exercita in conformitate cu prevederile art 146 Cod fiscal cumuland conditiile: detinerea unei facturi corect intocmita in conformitate cu art. 155 (19) si achizitia bunurilor sau a serviciilor prestate trebuie sa fie in folosul sau.

De asemenea conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor taxabile.

Facturile emise in baza contractelor mai sus mentionate sunt intocmite avand ca explicatie la rubrica - denumirea si cantitatea bunurilor livrate urmatoarele: "cesiunea drepturilor izvorate din Contractul de asociere din x conform contract de cesiune/x" precum si pentru factura emisa de SC x SRL "cesiune si transferal drepturilor izvorate din Acordul de mediu nr.x Parc x, x conform Hotararii Generale a Asociatiilor din data de x si a Contractului de cesiune si transfer din data de x 2) cesiune si transferal drepturilor izvorate din Acordul de mediu nr.x Parc Eolian x conform Hotararii Generale a Asociatiilor din data de x si a Contractului de cesiune si transfer din data de x.

Conform art 155 alin. (19) din Codul Fiscal: "*factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii: h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, (.....).*"

Facturile prezentate de catre societate nu pot fi considerate documente justificative pentru deducerea TVA intrucat nu sunt corect intocmite, nu respecta conditiile minime obligatorii prevazute la art.155 alin. (19) litera h) din codul fiscal si nici nu sunt insotite de alte documente justificative din care sa rezulte identificarea serviciilor/bunurilor efectiv prestate sau achizitionate.

Dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata implica indeplinirea cumulative a doua conditii:

- serviciile in cauza sa fie prestate;
- prestarea sa fie in folosul operatiunilor impozabile ale SC X SRL.

Astfel, dovedirea prestării serviciilor nu este suficienta pentru exercitarea dreptului de deducere, daca nu rezulta si ca prestarea efectuata a fost in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In speta organele de inspectie fiscala nu au considerat deductibila taxa pe valoare adaugata dedusa de contribuabil in suma de x lei, deoarece prin documentele prezentate acesta nu a justificat, identificat ce anume a achizitionat cu acele facturi. Astfel nu se poate stabili daca achizitia de "drepturi" este in folosul operatiunilor taxabile ale societatii. Documentele prezentate de catre societate respectiv facturi si contracte, necuprinzand in mod concret denumirea clara a "drepturilor " cedate.

Societatea nu a prezentat situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se poate stabili componenta notiunii de "toate drepturile" achizitionate in baza facturilor si contractelor incheiate.

Facturile intocmite de catre societatile mai sus mentionate, nu pot fi considerate documente justificative conform art. 155 alin. (19) litera h) deoarece bunurile/serviciile achizitionate nu au putut fi identificate, astfel nu se face dovada ca achizitia este in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca la data de x, asociatul unic al SC X SRL, respectiv societatea cipriota x , a decis: *"stoparea pana la noi schimbari legislative a investitiei in parcuri eoliene in proiectul x in concordanta cu schimbarile legislative din x."*

Avand in vedere cele mentionate, nu se justifica din punct de vedere economic achizitia drepturilor izvorate din Contractul de asociere din x conform contract de cesiune din x si cele din Acordul de mediu nr.x.

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 sale taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si 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 si sa demonstreze ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost efectiv prestate in folosul operatiunii taxabile respective.

- Suma de **x lei** reprezenta TVA aferenta facturilor emise de S.C. x S.R.L. pentru terenurile achizitionate ulterior datei de x (cand prin decizia nr. 1 s-a decis stoparea investitiei in proiectul de parcuri eoliene in zona x), astfel ca achizitia de terenuri dupa aceasta data nu are justificare economica de a realiza operatiuni taxabile.

Facturile au fost emise in baza Contractului de management in vederea achizitionarii de terenuri incheiat in data de x intre cele doua societati cu urmatorul obiectiv: *"Obiectul contractului il constituie managementul activitatii de achizitionare a terenurilor agricole pe teritoriul administrativ al judetelor Iasi si Neamt, sub directa coordonare si asistenta manageriala a furnizorului"*.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca administratorul SC X SRL este asociat unic si administrator la SC x SRL CUI:RO x.

Pentru justificarea exercitarii dreptului de deducere a TVA aferenta acestor facturi au fost solicitate prin adresa nr.x documentele justificative. Prin adresa de raspuns nr.x administratorul societatii a prezentat ca documente justificative contracte de vanzare incheiate intre SC X SRL si diversi furnizori (persoane fizice , SC x SRL CUI x) a terenurilor achizitionate.

Din documentele prezentate societatea nu face dovada ca serviciile achizitionate de la SC x SRL sunt in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL.

Dreptul de deducere apare la momentul prestării serviciilor. Prestările de servicii, precum serviciile de consultanță și alte servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situațiile de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate. În speta organelor de inspecție fiscală nu au considerat deductibilă taxa pe valoare adăugată dedusă de contribuabil deoarece prin documentele prezentate acesta nu a justificat prestarea serviciilor în folosul operațiunilor impozabile ale societății, aceste documente necuprinzând în mod concret denumirea serviciilor prestate.

Facem mențiunea că societatea în x a hotărât în baza deciziei asociatului unic stoparea investiției în parcuri eoliene iar achiziția de terenuri după această dată nu are justificare economică de a realiza operațiuni taxabile .

Invocarea de către contestatară a faptului că: *".....în urma modificărilor legislative din xcare au debutat prin adoptarea OUG nr.57/2013 și prin care s-a redus, printre altele, pentru proiectele eoliene numărul certificatelor verzi de la 2 la 1,5 asociatul unic a decis sistarea temporară, până la modificarea cadrului legislativ, a proiectului eolian (nu și a proiectului de x). Prin această decizie nu a fost încetat cu titlu definitiv proiectul investitional, acesta urmand a fi reluat la modificarea contextului legislativ."*, nu poate fi considerat drept motiv obiectiv, deoarece este posibil ca aceste așteptări cu privire la modificarea cadrului legislativ în sensul unor condiții favorabile contestatării să nu mai apară, și în consecință rezultă clar că nu demonstrează fără niciun dubiu intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile.

În acest context, rezultă că imediat ce a apărut o modificare legislativă invocată de contestatară, respectiv O.U.G 57/2013, contestatară a decis sistarea temporară a proiectului eolian.

Așteptările contestatării cu privire la apariția unui cadru favorabil reluării procesului investitional, nu pot fi luate în considerare, cu atât mai mult cu cât emiterea O.U.G 57/2013 invocată de contestatară s-a făcut având în vedere Decizia Comisiei Europene nr. 4.938/13.07.2011: Ajutorul de stat SA 33134 (2011/N) - România - "Certificate verzi pentru promovarea producerii energiei electrice din surse regenerabile de energie", precum și obiectivele naționale privind ponderea energiei electrice din surse regenerabile asumate de România în Planul național de acțiune în domeniul energiei regenerabile (PNAER), potrivit prevederilor art. 13 din Legea nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de efectele aplicării calendarului prevăzut în Foaia de parcurs pentru liberalizarea pieței de energie electrică, conform memorandumului încheiat de Guvernul României cu Fondul Monetar Internațional, în vederea atât a sistării efectului de creștere necontrolată a prețurilor la clienții finali de energie electrică, ce poate atrage blocarea investițiilor în domeniul producerii energiei electrice din surse regenerabile și, implicit, inaplicabilitatea dispozițiilor Legii nr. 220/2008, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât și a menținerii predictibilității cadrului legislativ privind promovarea energiei electrice produse din surse regenerabile, precum și în vederea menținerii competitivității principalelor sectoare economice mari consumatoare de energie, întrucât neluarea unor măsuri imediate va avea consecințe ireversibile în zona competitivității produselor industriale și va duce la relocarea în afara României a unor mari unități de producție, va conduce la creșteri de prețuri peste indicii de creștere prognozați, la consecințe pe plan social prin creșterea bruscă a prețului energiei facturate peste limitele suportabile, la supracompensarea unor producători de energie electrică din surse regenerabile în contradicție cu decizia de aprobare a schemei de ajutor de stat, va fi afectată siguranța în funcționare a sistemului energetic național și vor fi afectate bugetul estimativ alocat pentru implementarea schemei de sprijin și resursele destinate funcționării schemei de sprijin, conducând la blocarea

investițiilor în acest domeniu, elemente care vizează interesul general public și constituie situații de urgență și extraordinare, a căror reglementare nu poate fi amânată, în temeiul art. 115 alin. (4) din Constituția României, republicată, așa cum rezulta din motivarea emiterii acesteia.

Aceste modificări legislative nu s-au făcut în vederea favorizării sau defavorizării unor investitori, ci s-a făcut având în vedere Decizia Comisiei Europene nr. 4.938/13.07.2011: Ajutorul de stat SA 33134 (2011/N) - România - "CertIFICATE VERZI PENTRU PROMOVAREA PRODUCERII ENERGIEI ELECTRICE DIN SURSE REGENERABILE DE ENERGIE" ȘI ȚINÂND CONT DE EFECTELE APLICĂRII CALENDARULUI PREVĂZUT ÎN FOAIA DE PARCURS PENTRU LIBERALIZAREA PIEȚEI DE ENERGIE ELECTRICĂ, CONFORM MEMORANDUMULUI ÎNCHEIAT DE GUVERNUL ROMÂNIEI CU FONDUL MONETAR INTERNAȚIONAL, ÎN VEDEREA ATÂT A SISTĂRII EFECTULUI DE CREȘTERE NECONTROLATĂ A PREȚURILOR LA CLIEȚII FINALI DE ENERGIE ELECTRICĂ.

De menționat că până în prezent în afara modificării legislative invocată de contestatară, respectiv O.U.G 57/2013 care a modificat prevederile Legii nr. 220/2008, au mai fost emise și alte acte legislative în domeniul energiei, după cum urmează:

- O.U.G. nr. 79/2013 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 390 din 29/06/2013;
 - Hotărârea nr. 994/2013 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 788 din 16/12/2013;
 - Hotărârea nr. 495/2014 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 500 din 04/07/2014;
 - Legea nr. 122/2015 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 387 din 03/06/2015;
 - O.U.G. nr. 39/2016 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 489 din 30/06/2016;
 - Ordinul nr. 119/2016 publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1069 din 30/12/2016;
 - Ordinul nr. 11/2017 publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 147 din 27/02/2017;
 - O.U.G. nr. 24/2017 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 224 din 31/03/2017;
 - Ordinul nr. 27/2017 publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 224 din 31/03/2017,
- întrucât contestatară nu a mai desfășurat vreo activitate în proiectele menționate anterior.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării acquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, după cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să sustină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile**. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, persoana impozabilă ce acționează ca atare are dreptul să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării unui proces investitional, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere **ramâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa,**

persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Prin urmare, 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.**

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Simpla contractare si achizitie a unor bunuri si servicii de catre o societate comerciala ***nu sunt suficiente pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea,*** intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul „pro causa” al inscrisurilor/sustinerilor emansate exclusiv de la S.C. X S.R.L. si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatara.

Se retine ca, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei, de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective, acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, dovezi obiective din care sa rezulte in detaliu ca serviciile prestate si bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul activitatii taxabile.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa **sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

Avand in vedere Decizia asociatului unic al SC X SRL nr.x, prin care a fost aprobata stoparea pana la noi schimbari legislative a investitiei in parcuri eoliene in proiectul x, prin adresa nr. x, organele de inspectie fiscala au solicitat documentele justificative din care sa rezulte intentia societatii de a desfasura operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, insa administratorul societatii a prezentat prin adresa de raspuns nr. x doar o declaratie prin care precizeaza ca *“proiectul dezvoltat de societatea X este format din doua parti: x x si x. Parcurile eoliene sunt direct dependente de realizarea liniei x pentru a se putea descarca energia produsa de vant in sistemul energetic national. In urma schimbarilor survenite in legislatia energetica din Romania s-a hotarat de catre asociatul unic stoparea parcurilor eoliene si pentru care s-au efectuat ajustarile in evidentele contabile.*

Activitatile legate de linia electrica x x, au continuat ca fiind considerate de interes national atat pentru intregirea inelului energetic al tarii, cat si ca punct de plecare pentru realizarea unei linii electrice catre x.”

Din cele prezentate mai sus rezulta ca Parcurile eoliene dezvoltate in judetele x sunt direct dependente de realizarea liniei x pentru a se putea descarca energia produsa de vant in sistemul energetic national si in consecinta prin decizia asociatului unic al X SRL nr.x: *„Societatea aproba stoparea pana la noi schimbari legislative a investitiei in parcuri eoliene in proiectul x in concordanta cu schimbarile legislative din x pentru S.C. X S.R.L., x, CUI RO x, persoana juridica romana cu sediul social in x. Societatea va face toate ajustarile necesare in evidentele contabile (bilant, balante, etc) in relatie cu investitia in parcuri eoliene din Proiectul x a reflecta schimbarile legislative cu privire la energia regenerabila”* si avand in vedere ca prin nota contabila ct. 6583 = ct. 231 cu suma de x lei efectuata in x, de scoatere din gestiune a valorii investitiilor pentru realizarea parcurilor eoliene, societatea nu evidentiaza stoparea investitiei, ci o incetare a existentei acesteia prin trecerea pe cheltuieli de exploatare, rezulta ca achizitia drepturilor izvorate din Contractul de asociere din x conform contract de cesiune din x si cele din Acordul de mediu nr.x, precum si achizitia de terenuri dupa aceasta data nu are justificare economica de a realiza operatiuni taxabile.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând TVA.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice, în ceea ce privește suma de **X lei** reprezentând TVA, din care x lei reprezentând TVA respinsă la rambursare și x lei reprezentând TVA datorată suplimentar.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.