

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulate de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 29880/24.06.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x, completată cu adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x cu privire la contestația formulată de **.X.**, având codul de înregistrare fiscală x, cu sediul în x, reprezentată legal de Administrator dl. x

Obiectul contestației, depusă la registratura Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. x, îl constituie anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x emisă de AFPC Mijlocii în baza raportului de inspecție fiscală nr. x, remise sub semnătura reprezentantului societății în data de x, pentru obligații fiscale de plată suplimentare stabilite în sumă totală de x lei reprezentând TVA neacceptată la deducere.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270 și art. 272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **.X.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Urmare inspecției fiscale parțiale consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr. x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. x, organele de control nu au acceptat la deducere suma de x lei reprezentând TVA deductibilă aferentă facturii emise de furnizorul x în baza contractului nr. x.

Obiectul contractului încheiat între **.X.** și x îl constituie livrarea, montarea și punerea în funcțiune a x turbine eoliene de tipul x pentru proiectul x, din localitatea x. Lucrările au fost finalizate în data de x conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor de montaj. În data de x părțile încheie un act adițional prin care furnizorul se asigură că centralele care fac obiectul contractului au fost puse în funcțiune și convin ca veniturile suplimentare de energie din proiectul x, respectiv diferența între producția teoretică rezultată din punerea în funcțiune conform planificării contractuale și a producției efective, se va factura de către x către **.X.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că **.X.** a cedat către x contravaloarea producției totale aferente celor x turbine pentru perioada octombrie – decembrie 2013 și a certificatelor verzi acordate corespunzător producției iar toate cheltuielile aferente acestei producții au fost suportate în

totalitate de **.X.**, drept pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei aferentă facturii nr. x emisă de x reprezentând c/v „venituri suplimentare” de energie din proiectul x.

II. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x **.X.** contestă:

- neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de **x lei**;
- mențiunile din RIF și din Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar cu privire la aplicarea penalității de nedeclarare.

Cu privire la suma de **x lei** neacceptată la deducere, reprezentând TVA deductibilă aferentă serviciilor prestate de x contestatorul face următoarele precizări:

Societatea a dezvoltat parcul eolian în localitatea x din județul x, proiectul cuprinzând două faze :faza 1 – construirea a x turbine eoliene date în folosință în anul 2012 și faza 2 – construirea a x turbine eoliene ce urmau a fi date în folosință în februarie 2014.

Având în vedere modificările legislative ce privesc energia verde și care urmau a intra în vigoare de la 01.01.2014, societatea a solicitat constructorului urgentarea finalizării construcției celor x turbine eoliene și devansarea termenului de finalizare din februarie 2014 în octombrie 2013. Devansarea termenului de execuție cu 5 luni a presupus un efort substanțial cu costuri majorate față de planificarea inițială, costuri care au fost calculate la nivelul veniturilor suplimentare de energie din proiectul x. Urmare finalizării turbinelor înainte de 31 decembrie 2013, societatea a fost în măsură să primească autorizarea ANRE pentru funcționarea celor x turbine în condițiile legislației aplicabile până la 31.12.2013, beneficiind astfel de schema de suport mai favorabilă, de unde rezultă faptul că justificarea economică a costurilor înregistrate de societate este cât se poate de pertinentă.

Mai mult, societatea susține faptul că a facturat în 3 luni din 2013 venituri din producția vândută și realizată prin mărirea capacității de producție cu cele x turbine, arătând astfel că toate cheltuielile necesare mării capacității de producție au fost folosite în scopul efectuării de operațiuni taxabile, îndeplinind astfel atât condiția de fond – utilizarea în folosul operațiunilor taxabile cât și condiția de formă – deținerea unei facturi.

În ceea ce privește mențiunile ce fac referire la penalitatea de nedeclarare, societatea susține înlăturarea acestora pe motivul că această penalitate nu se aplică debitului în cauză.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii în mod legal nu a acceptat la deducere suma de x lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr. x emisă de x pe motiv că nu pot fi considerate cheltuieli deductibile veniturile cedate de societatea .X. în beneficiul altei societăți.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au stabilit în sarcina .X. o diferență suplimentară de TVA în suma de x lei. Această sumă reprezintă TVA deductibilă aferentă facturii x emisă de x către .X., reprezentând costuri pentru punerea în funcțiune a x turbine eoliene în luna octombrie 2013, mai devreme decât termenul estimat de finalizare, respectiv februarie 2014, organele de inspecție fiscală stabilind că nu există drept de deducere conform art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal întrucât nu pot considera ca și cheltuielă deductibilă veniturile cedate de societate în beneficiul altei societăți. Aceste costuri au fost stabilite de către părți la nivelul contravalorii producției de energie obținută de la cele x turbine în perioada octombrie – decembrie 2013.

În drept, potrivit art.6, art.7, art. x3 și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

“ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) în desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

“Art. x3. – Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

“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 faptic 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. “

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea **in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din

punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În speță, cu privire la diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei, se constată că în raportul de inspecție fiscală nr. x organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii **s-au marginit sa menționeze doar** că nu pot considera ca și cheltuială deductibilă veniturile cedate de societatea verificată în beneficiul altei societăți, plecând de la considerentul că tranzacția respectivă este lipsită de conținut economic.

În conformitate cu prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;”

„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Astfel, conform prevederilor legislației fiscale anterior citate, rezultă că orice persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile (cerința de fond), cu condiția deținerii unei facturi care să cuprindă informațiile obligatorii precizate de lege (cerința de formă), pentru exercitarea dreptului de deducere fiind necesară îndeplinirea cumulativă a ambelor cerințe.

Ori, în raport de dispozițiile legale aplicabile speței, **din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă starea de fapt fiscală** ce a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatarei, **organele de inspecție fiscală nementionand nicio constatare în ceea ce privește:**

1. existența unor diferențe cu privire la sumă între:

- valoarea netă a facturii $x = x \text{ eur}$

- sumele menționate în *“Calculație venituri cedate de x cf act adițional .X.”* (document transmis de AFCM prin adresa nr. x înregistrată la DGRFPB sub nr.

- x) unde prețul producției suplimentare de energie aferentă celor x turbine pe perioada octombrie – decembrie 2013, respectiv x MWh, este de x eur
- actul adițional la contractele x și x unde la punctul II.2 se face mențiunea că “*x va factura .X. pentru o sumă de peste x eur (incl. TVA)*”
2. veniturile taxabile înregistrate de .X. din vânzarea energiei produse de cele x turbine în perioada octombrie 2013-decembrie 2013;
 3. analiza din punct de vedere al TVA a costurilor suplimentare suportate de CAS Regenerabile cu finalizarea celor x turbine mai devreme decât termenul stabilit, raportate la veniturile taxabile înregistrate și a beneficiului obținut de societate ca urmare a devansării termenului de punere în funcțiune a celor x turbine.

Se reține și că stabilirea tratamentului fiscal al operațiunii doar prin raportarea sumară la unele elemente ale situației de fapt și de drept **nu este suficientă și nici nu poate înlocui examinarea situației concrete a contribuabilului supus inspecției și prezentarea acestei situații în cuprinsul raportului de inspecție fiscală**, ca document scris ce trebuie să cuprindă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal și care stă la baza emiterii deciziei de impunere, ca anexă a acesteia.

Având în vedere cele anterior menționate rezultă că cele prezentate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului **sunt mai mult decât succinte și nu pot contura starea de fapt fiscală** în legătură cu natura operațiunii ce a făcut obiectul facturii nr.x și cu exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoana impozabilă .X., astfel încât organul de soluționare a contestației nu poate verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate în ceea ce privește diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede că:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

Conform pct. x.4 și pct. x.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, se reține că:

“x.4.[...] În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”.

"x.5. Prin noul act administrative fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o noua verificare, **în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței și analiza detaliată a operațiunii privind punerea în funcțiune a celor x turbine și menționarea acestora în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.**

Cu privire la aspectele invocate de contestatar referitoare la neaplicarea penalității de nedeclarare, se reține faptul că, în raportul de inspecție fiscală nr. x la pg.20 organele de inspecție fiscală fac mențiunea că pentru suma de x lei stabilită suplimentar se datorează penalități de nedeclarare. Aceeași mențiune cu privire la aplicarea penalității de nedeclarare se face și în Anexa la Decizia de impunere nr.x ce cuprinde Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală.

În ceea ce privește regulile referitoare la penalitatea de nedeclarare, aceasta se aplică pentru creanțele născute după data de 1 ianuarie 2016. Pentru obligațiile fiscale născute anterior datei de 1 ianuarie 2016, începând cu data de 1 ianuarie 2016 se aplică noul quantum al dobânzilor și penalităților de întârziere prevăzut de Legea nr. 207/2015.

Astfel, în cazul în speță, ținând cont de prevederile legale și având în vedere faptul că data la care s-a născut creanța fiscală este anterioară datei de 1 ianuarie 2016, societatea nu datorează penalități de nedeclarare, mențiune făcută și în referatul cu propunerile de soluționare a contestației întocmit de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 145, alin.2, lit. a), art.146, alin.1, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.6, art.7, art. x3, art. 131 și art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, pct. x.4 și pct. x.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, se:

DECIDE

1. **Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x, emisă pentru contribuabilul SC **.X.** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **x lei**, urmând a se încheia o noua decizie de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.