

**DECIZIA NR. 332/2017**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din orș. X, județul X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 2873/2017,**  
**completată cu adresa nr. 11565/2017**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 7041/2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 2873/2017, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2008, având domiciliul fiscal în orș. X, str. Morii, nr. 108, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X- Secretariat AIF sub nr. 7041/2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.11.2016*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.11.2016 și **are ca obiect suma de X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestatarul se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016 și solicită anularea acesteia. Pentru acest capăt de cerere, contestația a fost soluționată de organul fiscal emitent, A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, fiind emisă Decizia 7041/2017.

Petentul solicită și **suspendarea** obligației de plată a sumelor contestate până la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii judecătorești ce se va emite în litigiul care face obiectul contestației.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere *privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.11.2016*, respectiv data de **22.11.2016** și data de **20.12.2016** la care a fost înregistrată contestația la A.J.F.P. X, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin dl FD având funcția de administrator și prezintă semnătura și amprenta ștampilei societății în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din orș. X, jud. X, prin administratorul statutar.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din orș. X, jud. X, solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X/16.11.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/16.11.2016**, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la următoarele sume:

- TVA în sumă de **X1** lei pentru contractele de închiriere albie minoră Apele Române pentru perioada 01.11.2013 - 31.08.2016;
- TVA în sumă de **X2** lei aferentă facturilor de avans emise de către RV SRL în baza promisiunii de vânzare cumpărare nr. 311/27.05.2013 pentru perioada 01.11.2013-31.08.2016;
- TVA în sumă de **X3** lei aferentă facturilor emise de către VC SRL în baza contractului de prestări servicii nr. 28/03.11.2015, pentru perioada 01.11.2013 - 31.08.2016.

Petenta contestă și măsurile stabilite în sarcina sa prin **Dispoziția privind măsurile**

**stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016**, respectiv:

- Corectarea deconturilor de TVA și regularizarea TVA pe toată perioada contractuală a celor 10 contracte de închiriere albie minoră, excepție perioada supusă inspecției fiscale;
- Rectificarea declarațiilor D100 și D101 și tratarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu chiriile aferente contractelor de închiriere albie minoră Apele Române și a cheltuielilor aferente contractului cu VC SRL, pe întreaga perioadă contractuală.

### **I.1. Cu privire la TVA**

#### **I.1.1. Referitor la deducerea TVA aferentă facturilor de închiriere albie râuri de la AN Apele Române în baza unor contracte de închiriere care ulterior au fost reziliate.**

Contestatară consideră că organele fiscale au anulat nelegal dreptul de deducere a TVA în suma de X1 lei prin Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016 și suma de X4 lei prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016 și motivează că cele 10 contracte de închiriere albie râuri încheiate cu AN Apele Române au fost reziliate din motive întemeiate de către societate.

Referitor la concluzia organelor fiscale că societatea nu avea dreptul să deducă, în perioada 01.01.2012 - 31.08.2016, TVA în sumă totală de X1+X4 lei, deoarece respectivele servicii de închiriere nu au servit la realizarea unor operațiuni taxabile, petenta menționează că nu s-a avut în vedere faptul că societatea a fost nevoită să abandoneze investițiile din cauza contextului economic și legislativ.

Petenta precizează că atunci când s-au încheiat contractele de închiriere cu Apele Române, X SRL avea începute proiecte pentru construcția de microhidrocentrale (MHC-uri) pe mai multe râuri din țară, că societatea are în continuare intenția de a-și dezvolta activitatea economică în domeniul energiei verzi, dar că nu a mai putut finaliza aceste proiecte din cauză că nu a putut atrage noi finanțări.

În susținere în contestație se menționează că:

- la momentul încheierii contractelor intenția societății a fost de a realiza construcția tuturor MHC-urilor pentru care s-au încheiat contracte cu Apele Române, fiind obținute și toate autorizațiile și avizele necesare;
- societatea a onorat pe perioada de derulare a contractelor toate obligațiile asumate prin acestea;
- Rezilierea contractelor are la bază circumstanțe obiective: instabilitate legislativă, scăderea prețului la energie și Certificate verzi (CV), inflația de CV de pe piață, lipsa de finanțare bancară;

și invocă prevederile pct. 45 alin. (6) și (7) din normele metodologice de aplicare a art. 145 din Codul fiscal, Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV și Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C110/98 Gabalfrisa.

#### **I.1.2. Referitor la deducerea TVA aferentă promisiunii vânzare-cumpărare încheiată cu SC RV SRL**

Contestatară precizează că a considerat oportună dezvoltarea în domeniul pisciculturii, de aceea au fost autorizate ca și obiecte secundare de activitate CAEN-urile 1020- Prelucrare și conservare pește, crustacee și moluște, 0312-Pescuit în ape dulci și 0322-Acvacultură în ape dulci. Tot în acest scop, a fost încheiată cu societatea RV SRL promisiunea de vânzare-cumpărare care are ca obiect transmiterea întregului Know - how, a cunoștințelor, a experienței acumulate în ceea ce privește realizarea unei ferme piscicole pentru creșterea intensivă a păstrăvului în sistem recirculant respectiv: obținerea avizelor și autorizărilor de la instituțiile statului, suport și cunoștințe în construcția fermei piscicole, suport și cunoștințe în creșterea păstrăvilor, precum și orice altă asistență solicitată de către promitentul cumpărător în realizarea unei ferme piscicole.

Societatea afirmă că se analizează în continuare dezvoltarea afacerii în acest domeniu, precum și posibilitățile de finanțare care este un factor important pentru începerea acestei proceduri, motiv pentru care nu s-au obținut încă avizele și autorizațiile.

### **I.1.3. Referitor la deducerea TVA aferentă contractului de prestări servicii încheiat cu S.C. VC S.R.L.**

Societatea precizează că VC S.R.L. a informat-o cu privire la noile măsuri de obținere a fondurilor, ghidurile apărute și posibilitățile de finanțare, astfel că a dus la îndeplinire obiectul contractului care vizează „executarea de către prestator a serviciilor de asistență de specialitate în scopul identificării surselor de finanțare nerambursabilă”.

X S.R.L. motivează că nu a atras finanțare nerambursabilă în urma acestui contract, deoarece atragerea de fonduri europene presupune și atragerea unei finanțări bancare, ca atare procesul de accesare a unei finanțări europene implică o analiză de management bine fundamentată.

În susținerea dreptului de deducere petenta face trimitere la prevederile art. 178 din Directiva 2006/112 și la Hotărâri ale CJUE în diverse cauze (Spetele Gabalfrisa Centralan Property, Kittel și Recolta Recycling, Mahageben și Dâvid, Rompelman, Ghent Coal Terminal, Dankowski, Lea Jorion, Uszodaepito, Ecotrade, Nidera Handelscompagnie).

### **I.2. Cu privire la impozitul pe profit**

**Referitor la suma de Y lei reprezentând cheltuieli cu chiriile pe perioada 01.01.2014- 30.06.2016 și la suma de Y1 lei reprezentând cheltuieli aferente contractului de prestări servicii încheiat cu VC SRL**

Petenta nu este de acord cu încadrarea acestora la nedeductibile pe motiv că nu s-au concretizat în realizarea de venituri impozabile, respectiv că societatea nu a depus și nici nu a atras finanțări nerambursabile, considerând că aceste cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor pentru protejarea mediului și conservarea resurselor și a cheltuielilor privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului prevăzute în normele de aplicare ale art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003 [art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015].

Petenta concluzionează că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă nu trebuie să se concretizeze în realizarea de venituri impozabile, cum au motivat organele de inspecție, ci doar ca respectivele **cheltuieli să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile** (până la 31.12.2015) respectiv **în scopul desfășurării activității economice** (după 01.01.2016).

Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X- Secretariat AIF sub nr. 7041/2016, petenta mai solicită:

- **anularea obligației de plată a accesoriilor calculate pentru suma totală de Y2 lei stabilită ca fiind datorată cu titlul de TVA și impozit pe profit.** Prin adresa înregistrată la DGRFP Brașov sub nr. 11565/2017, transmisă la solicitarea organului de soluționare, reprezentantul societății revine asupra accesoriilor contestate și precizează că prin Decizia de impunere F-X/16.11.2016 nu au fost stabilite obligații fiscale accesorii, motiv pentru care că nu poate contesta astfel de sume stabilite cu titlul de obligații fiscale accesorii;
- **suspendarea obligației de plată a sumelor contestate până la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii judecătorești ce se va emite în litigiul care face obiectul prezentei contestații în eventualitatea în care nu va fi admisă în totalitate.**

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.11.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar în sarcina S.C. X S.R.L. TVA de plată în sumă totală de X5 lei, perioada verificată fiind 01.11.2013-31.08.2016.**

Inspecția fiscală parțială a fost efectuată la solicitarea contribuabilului și a avut ca obiect verificarea realității și legalității soldului sumei negative a TVA în valoare totală X6 lei, aferent lunii august 2016, pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat, precum și TVA aferentă perioadei 01.11.2013- 31.07.2016 rambursată sub rezerva controlului ulterior.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate *Producția de energie electrică*- CAEN 3511 iar în perioada 01.11.2013-31.08.2016 a desfășurat activitate constând în producția și livrarea energiei electrice, produsă de microcentralele proprii și a certificatelor verzi. În această perioadă, societatea a avut în derulare proiectul investițional „Amenajare hidroenergetică a

pârâielor D și L”.

Referitor la sumele și aspectele contestate de societate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.11.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/16.11.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

**1)** Organele de control, au constatat faptul că în perioada verificată, societatea a reziliat un număr de 10 contracte de închiriere albie râuri încheiate cu AN APELE ROMANE, pentru care dedus, în perioada 01.11.2013-31.03.2016, TVA în sumă totală de X1 lei.

Din verificările efectuate s-a constatat faptul că achiziția acestor servicii de închiriere, nu a servit la realizarea de operațiuni taxabile conform prevederilor art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, preluate la art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, motiv pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă în sumă de X1 lei.

**2)** Echipa de inspecție fiscală, a constatat faptul că în perioada 01.11.2013- 31.08.2015 societatea a dedus TVA în sumă de X2 lei, în baza unor facturi de avans, emise de societatea afiliată SC RV SRL.

Contribuabilul a prezentat *Promisiunea de vânzare-cumpărare* nr. 311/27.05.2013, având ca obiect „transmiterea către SC X SRL a întregului know-how, a cunostințelor și a experienței acumulate pentru realizarea unei ferme piscicole pentru creșterea intensivă a păstrăvului în sistem recirculant și anume: obținerea avizelor și autorizațiilor de la instituțiile statului, suport și cunoștințe în construcția fermei”.

Prețul contractului, a fost stabilit la suma de Y3 euro, fără TVA și a fost achitat de către SC X SRL integral, până la data de 31.08.2015. Deoarece aceste avansuri nu s-au concretizat în realizarea obiectivului de investiții urmat de desfășurarea de operațiuni taxabile, în baza prevederilor art.145 alin. (2) lit. (a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, a fost determinat TVA fără drept de deducere în sumă totală de X2 lei.

**3)** În perioada 07.01.2016-13.06.2016, societatea a dedus TVA în sumă de X3 lei, în baza unor facturi emise de SC VC SRL. Cu acest furnizor a fost încheiat contractul de prestări servicii nr. 28/03.11.2015, având ca obiect „executarea de către prestator a serviciilor de asistență de specialitate în scopul identificării surselor de finanțare nerambursabilă” prețul contractului fiind de X lei/lună. Prin actul adițional nr. 1 prețul a fost stabilit la suma totală de Y4 lei.

Având în vedere faptul că în urma verificărilor efectuate, deoarece echipa de inspecție a constatat că societatea verificată nu a atras fonduri nerambursabile și nu a prezentat documente care să ateste prestarea efectivă a unor servicii, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă în sumă de X3 lei, achizițiile nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile conform prevederilor art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate a fost întocmită Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016 prin care s-a dispus, printre altele:

- aferent contractelor de închiriere albie râuri reziliate cu AN APELE ROMÂNE, s-a dispus măsura anulării deducerii TVA prin corecția deconturilor de TVA aferente perioadei impozabile în care TVA a fost dedusă;
- tratarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu chirile aferente celor 10 contracte reziliate, pe întreaga perioadă contractuală, prin rectificarea D100 și D101;
- tratarea în mod similar, ca nedeductibile a cheltuielilor cu serviciile de asistență deduse în baza facturilor emise de SC VC SRL și a cheltuielilor deduse în baza facturilor emise de SC RV SRL, acolo unde este cazul.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**III.1. Referitor la TVA în sumă de totală de X lei stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/16.11.2016**

Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.11.2016, în perioada 11.10.2016- 04.11.2016, organe de control din cadrul A.J.F.P. Brașov au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială, pentru verificarea anticipată a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare cu decontul aferent lunii august 2016, respectiv verificarea cu control ulterior a TVA rambursată pentru perioada 01.11.2013-31.07.2016.

În urma verificărilor efectuate, pentru perioada 01.11.2013-31.07.2016, pentru care s-a efectuat control ulterior, a fost stabilită TVA suplimentară de plată în sumă totală de X5 lei, din care petenta contestă suma de X lei.

### **III.1.1. În ceea ce privește TVA în sumă de X1 lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la respingerea la deducere a TVA pentru achiziția de servicii neutilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile, în condițiile în care persoana impozabilă nu a adus dovezi care să probeze că neutilizarea acestor servicii pentru activitatea sa economică este urmare a unor circumstanțe ce nu depind de voința sa.***

**În fapt**, organele fiscale au constatat că în perioada verificată, SC X SRL a reziliat un număr de 10 contracte de închiriere albie râuri încheiate cu AN APELE ROMANE prin SGA județene, pentru care a dedus în perioada noiembrie 2013- martie 2016 TVA în sumă de X1 lei.

Contractele încheiate între SC X SRL și AN APELE ROMÂNE, prin SGA județene, care au fost reziliate, sunt următoarele:

- 1) Contractul nr. 10449/01.11.2012 de închiriere a suprafeței de 25 mp albie minoră a râului I, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române - Administrația Bazinală de Apă Someș– Tisa, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii de „21,66 lei/mp/lună pentru prizele de apă în suprafață de 25 mp și 10,31 lei/mp/lună pentru lucrările din albia minoră a râului I, la care se adaugă TVA”, a fost modificat prin act adiționale. Contractul a fost reziliat începând cu data de 01.04.2016, urmare solicitării de renunțare la contract transmisă de SC X SRL către AN Apele Române - Administrația Bazinală de Apă Someș– Tisa în data de 14.03.2016.
- 2) Contractul nr. 2403/2011/20.07.2011 de închiriere a suprafeței de 30 mp situată în albia minoră a pârâului A MARE, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Olt, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii, de „23 lei/mp/lună la care se adaugă TVA” a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat de AN Apele Române - Administrația Bazinală de Apă Olt începând cu data de 15.03.2016 constatându-se nerespectarea art. 14 alin. 1 din Contract - neplata chiriei pe o perioadă de 3 luni consecutive.
- 3) Contractul nr. 2406/2011/15.12.2011 de închiriere a suprafeței de 31 mp situată în albia minoră a pârâului L, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Olt, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii de „23,5 lei/mp/lună la care se adaugă TVA” a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat începând cu data de 15.02.2015, urmare solicitării de renunțare la contract transmisă de SC X SRL către AN Apele Române - Administrația Bazinală de Apă Olt în data de 18.12.2014.
- 4) Contractul nr. 2407/2011/15.02.2012 de închiriere a suprafeței de 41 mp situată în albia minoră a pârâului C, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române-Administrația Bazinală de Apă Olt, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii de „23,5 lei/mp/lună la care se adaugă TVA”, a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat începând cu data de 15.02.2015, urmare solicitării de renunțare la contract transmisă de SC X SRL către AN Apele Române - Administrația Bazinală de Apă Olt.
- 5) Contractul nr. 2326/2011/15.12.2011 de închiriere a suprafeței de 22 mp situată în albia minoră a pârâului LS, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Olt, în vederea realizării și exploatării de

obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii de „23,5 lei/mp/lună la care se adaugă TVA” a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat începând cu data de 15.02.2015 urmare solicitării de renunțare la contract transmisă de SC X SRL către AN Apele Române - Administrația Bazinală de Apă Olt în data de 18.12.2014.

- 6) Contractul nr. 2328/2011/15.12.2011 de închiriere a suprafeței de 22 mp situată în albia minoră a pârâului P, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Olt, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii, de „23,5 lei/mp/lună la care se adaugă TVA” a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat de AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Olt, începând cu data de 29.03.2016 constatându-se lucrări neexecutate în albia minoră și nerespectarea obligațiilor contractuale de solicitare a avizelor și autorizațiilor necesare desfășurării activităților permise în cadrul bunului închiriat.
- 7) Contractul nr. 2330/2011/15.12.2011 de închiriere a suprafeței de 34 mp situată în albia minoră a pârâului B, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Olt, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii, de 23,5 lei/mp/lună la care se adaugă TVA”, a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat de AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Olt începând cu data de 29.03.2016 constatându-se lucrări neexecutate în albia minoră și nerespectarea obligațiilor contractuale de solicitare a avizelor și autorizațiilor necesare desfășurării activităților permise în cadrul bunului închiriat.
- 8) Contractul nr. 7509/16.07.2012 de închiriere a suprafeței de 73 mp albie minoră a râului S MARE și AFLUENȚII SĂI, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Someș- Tisa, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii de „21,66 lei/mp/lună pentru prizele de apă în suprafață de 73 mp și 10,31 lei/mp/lună pentru lucrările din albia minoră a râului S Mare ..., la care se adaugă TVA”, a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat începând cu data de 01.04.2016 urmare solicitării de renunțare la contract transmisă de SC X SRL către AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Someș– Tisa în data de 14.03.2016.
- 9) Contractul nr. 11234/14.11.2012 de închiriere a suprafeței de 52 mp albie minoră a râului R, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române-Administrația Bazinală de Apă Someș- Tisa, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii, de „21,66 lei/mp/lună pentru priza de apă în suprafață de 52 mp și 10,31 lei/mp/lună pentru lucrările din albia minoră a râului R, la care se adaugă TVA”, a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat începând cu data de 01.04.2016, urmare solicitării de renunțare la contract transmisă de SC X SRL către AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Someș– Tisa în data de 14.03.2016.
- 10) Contractul nr. 7511/16.07.2012 de închiriere a suprafeței de 23 mp albie minoră a pârâului M MARE, bun imobil proprietate publică a statului, aflat în administrarea AN Apele Române-Administrația Bazinală de Apă Someș- Tisa, în vederea realizării și exploatării de obiective de tip microhidrocentrală. Prețul inițial al închirierii, de „21,66 lei/mp/lună pentru priza de apă în suprafață de 23 mp și 10,31 lei/mp/lună pentru lucrările din albia minoră a pârâului M Mare, la care se adaugă TVA”, a fost modificat prin acte adiționale. Contractul a fost reziliat începând cu data de 01.04.2016, urmare solicitării de renunțare la contract transmisă de SC X SRL către AN Apele Române- Administrația Bazinală de Apă Someș– Tisa în data de 14.03.2016.

În contestația depusă, petenta invocă hotărârea CJUE în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV și precizează că rezilierea contractelor are la bază circumstanțe pe care le consideră obiective, și anume: instabilitatea legislativă, scădere preț energie și certificate verzi, inflația de certificate verzi pe piață, lipsa de finanțare bancară.

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

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

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

[...]

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**"pct. 45 alin. (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".**

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația de a justifica în primul rând că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile, obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.** Legiuitorul a mai prevăzut că dreptul de deducere rămâne dobândit când, **din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa,** persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

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 aquis-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.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA,** în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

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 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 VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză,** de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

De asemenea, în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV invocată de petentă, Curtea recunoaște, dreptul persoanelor impozabile de a-și păstra dreptul de deducere atunci când bunurile și serviciile achiziționate, pentru care s-a născut dreptul de

deducere în amonte nu mai sunt utilizate în scopul activităților economice taxabile din aval, însă sub condiția ca această situație să se datoreze unor circumstanțe care nu depind de voința persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare voinței acestor persoane.

Or, în speță, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației **dovezi obiective care să susțină continuitatea intenției declarate de a construi microhidrocentrale și că din motive care nu țin de voința sa acest lucru nu a mai fost posibil**. Motivațiile societății privind schimbările legislative și de piață din anul 2013, scăderea prețului la energia electrică, nu pot fi reținute în favoarea deducerii TVA, contestatara nedemonstrând că din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, nu a fost posibilă realizarea investițiilor în microhidrocentrale și au determinat-o să nu mai întreprindă vreun demers pentru realizarea obiectului contractelor. Aspectele semnalate de petentă pot determina o scădere a profiturilor viitoare, reducerea rentabilității investiției, pot îngreuna accesarea de surse de finanțare și pot face obiectul unei analize de oportunitate în care petenta este cea care hotărăște continuarea sau abandonarea proiectului investițional, fapt care nu poate fi considerat o circumstanță care nu ține de voința sa.

La dosarul contestației se află adresa nr. 2120/2014 transmisă de către Ministerul Mediului și schimbărilor climatice către AN Apele Române, prin care se solicita „sistarea avizării de noi investiții (n.r. „microcentrale”) până la clarificarea tuturor aspectelor semnalate și stabilirea unui set clar de criterii privind amplasamentul acestor lucrări”. Având în vedere faptul că 4 din cele 10 contracte au fost reziliate abia în primul semestru al anului 2016 iar trei dintre acestea au fost reziliate în februarie 2015, se reține că cererea petentei de reziliere a contractelor nu a fost generată de această măsură luată de Ministerul Mediului și schimbărilor climatice în februarie 2014.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul contestației se reține că în adresa nr. 4443/2016 emisă de Administrația Bazinală de Apă Olt referitor la rezilierea contractului nr. 2330/2011 se precizează că , prin “ Procesul verbal de constatare nr. 158/01.03.2016 ... s-au constatat lucrări neexecutate în albia minoră în cadrul obiectivului amenajare hidroenergetică pe pârâul B și că nu s-a solicitat Autorizație de construire”. Astfel, începând cu data de 29.03.2016 Administrația Bazinală de Apă Olt reziliază acest contract pentru nerespectarea obligațiilor contractuale, fiind invocat art. 18, lit. m) din contract unde este prevăzut că Locatarul se obligă „să solicite și să obțină toate avizele și autorizațiile necesare desfășurării activităților permise”. Aceeași situație este semnalată și în adresa nr. 4443/2016 emisă de Administrația Bazinală de Apă Olt referitoare la rezilierea contractului de închiriere nr 2328/2011.

De asemenea, contractul nr. 2403/2011/20.07.2011 a fost reziliat de AN Apele Române-Administrația Bazinală de Apă Olt începând cu data de 15.03.2016, constatându-se nerespectarea art. 14 alin. 1 din Contract - neplata chiriei pe o perioadă de 3 luni consecutive.

Se reține că, deși petenta afirmă că pentru cele 10 proiecte, s-au obținut toate autorizațiile și avizele necesare, și că s-au respectat toate prevederile contractuale, această afirmație este contrazisă de cele înscrise în adresele transmise de Administrația Bazinală de Apă Olt.

De altfel, în toate cererile de reziliere a contractelor transmise către AN Apele Române-Administrația Bazinală de Apă Someș– Tisa, Administrația Bazinală de Apă Olt, petenta invocă prețul scăzut al energiei și al certificatelor verzi și lipsa finanțării ca motiv pentru care renunță la contracte.

Aceleasi motive sunt prezentate și în contestație ca fiind motive obiective care nu țin de voința sa. După cum s-a precizat anterior, aspectele semnalate de petentă pot determina o scădere a profiturilor viitoare, reducerea rentabilității investiției, pot îngreuna accesarea de surse de finanțare și pot face obiectul unei analize de oportunitate în care petenta este cea care hotărăște continuarea sau abandonarea proiectului investițional, fapt care nu poate fi considerat o circumstanță care nu ține de voința sa.

Astfel motivațiile petentei se constată neîntemeiate pentru acest capăt de cerere.

### **III.1.2. În ceea ce privește TVA în sumă de X2 lei**



**Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal această obligație de plată în sarcina S.C. X S.R.L., în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

În fapt, SC X SRL în calitate de promitent cumpărător, a încheiat cu SC RV SRL Promisiunea de vânzare-cumpărare înregistrată la societatea verificată sub nr. 311/27.05.2013, având ca obiect „transmiterea către SC X SRL a întregului know-how, a cunoștințelor, a experienței acumulate pentru realizarea unei ferme piscicole pentru creșterea intensivă a păstrăvului în sistem recirculant și anume: obținerea avizelor și autorizațiilor de la instituțiile statului, suport și cunoștințe în construcția fermei piscicole, suport și cunoștințe în creșterea păstrăvilor, precum și orice altă asistență solicitată de către promitentul cumpărător în realizarea unei ferme piscicole”. Prețul de achiziționare a fost stabilit prin contract la suma de Y3 Euro, la care se adaugă TVA. De asemenea, este prevăzut că promitentul cumpărător va plăti un avans maxim de 85% din valoarea prețului de vânzare.

Prin actul adițional nr. 1 din 01.10.2014 prețul contractului a fost modificat la Y5 euro iar condițiile referitoare la plata avansului au rămas neschimbate.

Organele de control au constatat că SC X SRL a înregistrat și achitat până la data de 31.08.2015, avansuri în sumă de X7 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X2 lei, dar nu a demarat activități pentru realizarea obiectivului de investiții care să concure la realizarea de operațiuni taxabile, nefiind prezentate avize, autorizații etc., sau alte documente din care să rezulte punerea în aplicare a contractului, deși plățile au fost efectuate pe parcursul a trei ani calendaristici (2013-2015).

În contestația depusă, petenta precizează că analizează în continuare dezvoltarea afacerii în acest domeniu, precum și posibilitățile de finanțare și susține că acesta este motivul pentru care nu s-au obținut încă avizele și autorizațiile.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

iar potrivit prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 1 din același act normativ:

**“1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”**

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

**“(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; ”**

iar potrivit art.128 alin.(1) din același act normativ:

**“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, adică pentru care s-a transferat sau urmează să se transfere dreptul de proprietate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din legea fiscală.

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții (aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun/acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu) care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui bun/serviciu persoana impozabilă trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv a prestării serviciului, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală și detaliate în situația de fapt, că S.C. X S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X2 lei înscrisă în facturile de avans emise de S.C. RV S.R.L.- persoana afiliată, însă, până la data finalizării inspecției fiscale (04.11.2016) în evidența contabilă nu au fost înregistrate prestări de servicii urmare avansului plătit, avansurile nematerializându-se într-o livrare, respectiv achiziție.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și precizările contestatarei, se reține că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi de avans emise de societatea afiliată SC RV SRL, în perioada 07.11.2013- 31.08.2015, în condițiile în care obiectul promisiunii nu a fost realizat și nici nu au fost demarate acțiuni în acest sens (de la data primei facturi de avans și până la data încheierii acțiunii de control trecând mai mult de 3 ani).

Mai mult, se constată că la punctul 4.-*Alte clauze* din Promisiunea de vânzare-cumpărare este prevăzut că „în cazul în care promitentul cumpărător nu mai dorește achiziționarea obiectului contractului până la data de 15.03.2016, neîncheindu-se nici un acord în acest sens, prezentul se desființează de drept fără notificarea sau intervenția vreunei instanțe... atunci acestuia i se va restitui avansul plătit”, astfel că, deoarece petenta nu a prezentat niciun acord încheiat între părți, rezultă că **promisiunea de vânzare cumpărare este desființată de drept.**

Contestatarul susține că analizează în continuare dezvoltarea afacerii în domeniul fermelor piscicole și posibilitățile de finanțare, dar după mai bine de trei ani de la semnarea promisiunii, nu a întreprins nicio acțiune în sensul realizării fermei piscicole, astfel că, pentru deducerea TVA aferentă avansului plătit SC RV SRL, nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 145 și 146, citate mai sus.

Relevantă în speță este hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-107/13 FIRIN OOD, unde Curtea a statuat că „articolul 65, articolul 90 alineatul (1), articolul 168 litera (a), articolul 185 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că acestea impun ca deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri să fie regularizată atunci când, în împrejurări precum cele din cauza principală, această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul.”

Având în vedere cele prezentate se constată ca neîntemeiate motivațiile petentei pentru acest capăt de cerere.

### III.1.3. În ceea ce privește TVA în sumă de X3 lei

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal această obligație de plată în sarcina S.C. X S.R.L., în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.***

**În fapt**, SC X SRL în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC VC SRL contractul de prestări servicii nr. 28/03.11.2015 având ca obiect „executarea de către prestator a serviciilor de asistență de specialitate în scopul identificării surselor de finanțare nerambursabilă respectiv: monitorizare apeluri proiecte, identificare condiții de eligibilitate și propuneri de accesare fonduri aferente Programului național de dezvoltare rurală 2014-2020.”

Conform clauzelor contractuale durata contractului este de 8 luni începând cu data de 03.11.2015 iar onorariul este de X lei/lună (TVA inclusă). Prin actul adițional nr. 1/31.05.2016, a fost modificată data până la care contractul produce efecte ca fiind 13.06.2016 și s-a stabilit că prețul total pentru serviciile prestate este de Y4 lei (TVA inclusă).

În perioada 07.01.2016-13.06.2016, în baza acestui contract, societatea verificată a dedus TVA în sumă totală de X3 lei.

Deoarece contribuabilul nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor, organele de control nu au acceptat la deducere TVA în sumă de X3 lei.

În contestația depusă petenta afirmă că SC VC SRL a dus la îndeplinire obiectul contractului furnizând informații privind noile măsuri de obținere a fondurilor nerambursabile, ghidurile apărute și posibilitățile de finanțare, dar nu prezintă niciun document în susținere.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (4) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

*[...]*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;*

**art. 299 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. 319, 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.”*

coroborat cu prevederile HG 1/2016 date în aplicare:

*„67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere **trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond**, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.*

*69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”*

Conform acestor prevederi legale, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Așadar, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de achiziționarea bunurilor/serviciilor pentru a fi utilizate în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor taxabile ale acesteia, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost livrate/prestate sau care urmează să-i fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

Prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât voința juridică, care stă la baza contractelor, să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unui contract încheiat între părți nu este suficientă în determinarea tratamentului fiscal al TVA, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor și a destinației acestora. Astfel, este esențială îndeplinirea condiției de fond care impune ca **achizițiile pentru care se solicita deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Astfel, simpla contractare și înregistrarea unei facturi de achiziție a unor bunuri/servicii de către o societate comercială nu sunt suficiente pentru a demonstra că achiziția a avut loc iar bunurile/serviciile sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile, așa cum eronat susține contestatoarea, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 299 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei „dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)”. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și în beneficiul persoanei impozabile.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține faptul că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea TVA aferentă facturilor de prestări servicii, respectiv documente din care să reiasă în ce au constat serviciile facturate de SC VC SRL, dacă acestea au fost efectiv prestate și dacă au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Deși susține că SC VC SRL a dus la îndeplinire obiectul contractului, nici anexat la contestație societatea contestatară nu a prezentat documente din care să rezulte detaliat ce servicii au fost efectiv prestate, și documente din care să reiasă necesitatea și oportunitatea achiziției acestor servicii și faptul că au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.

Petenta precizează că SC X SRL nu a atras finanțări nerambursabile în urma contractului cu SC VC SRL, deoarece nu există fonduri europene nerambursabile integral, astfel că atragerea de fonduri europene presupune și atragerea unei finanțări bancare, ca atare procesul de accesare a unei finanțări implică o analiză de management bine fundamentată, dar nu prezintă niciun document din care să certifice că a fost efectuată o analiză care a condus la o astfel de concluzie.

Așa cum s-a stabilit și prin jurisprudența comunitară în materie de TVA, exercitarea dreptului de deducere de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere.

Referitor la invocarea de către petentă a jurisprudenței CJUE cu privire la TVA, organul de soluționare reține că societatea ignoră că aceasta nu este aplicabilă situației de fapt întrucât neutralitatea TVA nu este absolută, ea fiind aplicabilă doar în situația în care este vorba de operațiuni impozabile și au fost prezentate dovezi obiective care să susțină prestarea efectivă, destinația serviciilor în beneficiul persoanei impozabile. Astfel petenta face trimitere la:

- **cauzele Gabalfrisa, Kittel și Recolta Recycling, Mahageben și David** unde Curtea a statuat că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat.

Totuși, referitor la dreptul de deducere, se reține că tot în cauzele conexe **C-80/11 și C-142/11 Mahagében kft și David**, la care petenta face trimitere, Curtea mai statuează că „în plus, conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.”

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate înainte de începerea realizării efective a unei activități economice, este relevantă decizia în cazurile reunite **C-110/98 și C-147/98 GABALFRISA**, potrivit căreia art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 297 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 intenția, confirmată prin dovezi obiective, de a începe o activitate economică în mod independent, în sensul art. 4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 269 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, echivalentul art. 297 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. Totuși, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, Curtea face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

- **Cauzele Rompelman, Ghent Coal Terminal, Dankowski** unde Curtea a statuat că Sistemul comun al TVA garantează neutralitatea perfectă a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

Petenta însă nu are în vedere că jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept. Astfel la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite 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.

De asemenea, în cauza GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, invocată de societate, Curtea a stabilit că art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 297 antecitat din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor

taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Totuși, probele (dovezile) aduse de contribuabil, trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate, legiuitorul lăsând la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura serviciului prestat, de specificul activității, nefiind vorba de documente justificative standard sau limitative.

În concluzie, se reține că, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, Curtea Europeană de Justiție a lăsat la latitudinea statelor membre să își stabilească condițiile de exercitare a acestuia. Reprezentativă în acest sens este hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, unde Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par. 19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supraveghere a exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par. 29 din hotărâre).

De asemenea, jurisprudența europeană recunoaște că dreptul de deducere a TVA-ului facturat este legat, ca regulă generală, de realizarea efectivă a unei operațiuni impozabile și exercitarea acestui drept nu include TVA-ul datorat (adică achitat furnizorului/ prestatorului) exclusiv datorită faptului că este menționat pe factură (Hotărârea CJUE în cauza C-642/11 Stroy Trans EOOD pct. 30). Ca atare, menționarea unui TVA pe factură de către furnizor/prestator nu înseamnă că beneficiarul are drept de deducere în mod "automat", așa cum pretinde, în esență, societatea contestatoare.

Petenta mai invocă în contestație hotărârile CJUE în cauzele Lea Jorion, Uszodaepito, Ecotrade și Nidera Handelscompagnie prin care s-a admis dreptul de deducere dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise, dar acestea nu sunt relevante în speță, deoarece **în cauza analizată în prezenta decizie dreptul de deducere nu a fost respins la control pentru deficiențe privind întocmirea facturilor, ci pentru că societatea nu a prezentat documente care să probeze fondul operațiunilor, respectiv că serviciile au fost efectiv prestate și dacă au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile ale petentei.**

Referitor la principiul neutralității fiscale, invocat de petentă, se reține că, prin hotărârile luate, CJUE a statuat că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 31).

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond** esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai

să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

**Astfel, în vederea demonstrării necesității achiziției de bunuri/servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuie să prezinte documente justificative, având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a TVA nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului, pentru realizarea de operațiuni taxabile, în acest sens fiind și Decizia nr. 1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.**

Organul de soluționare a contestației reține că pentru deducerea TVA în sumă de X3 lei, aferentă achizițiilor de servicii de la SC VC SRL, nu este suficientă existența facturilor întocmite conform legii și a contractului încheiat între părți și că simpla achiziție nu constituie și o prezumție a prestării efective și a utilizării în scop economic a serviciilor achiziționate, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile, iar în cauză nu s-a făcut dovada îndeplinirii condițiilor de fond, respectiv nu au fost prezentate documente din care să reiasă în ce au constatat serviciile facturate de SC Vision Group Consulting Management SRL, dacă acestea au fost efectiv prestate și dacă au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, motiv pentru care în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru această sumă.

**În drept**, având în vedere cele precizate anterior la punctele III.1.1.-III.1.3. și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit căroră:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, întrucât argumentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X lei (X1+ X2+ X3 lei).

**III.2. Referitor la cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt**, prin contestație S.C. SC X SRL solicită și suspendarea executării Deciziei de impunere nr. F-X/16.11.2016 emisă de A.J.F.P. X –Activitatea de Inspecție Fiscală.

**În drept**, art. 278 “Suspendarea executării actului administrativ fiscal” din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

„art. 278 **Suspendarea executării actului administrativ fiscal**

(1) *Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

(2) *Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere*

suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune, după cum urmează:

- a) de 10%, dacă această valoare este până la 10.000 lei;
- b) de 1.000 lei plus 5% pentru ceea ce depășește 10.000 lei;
- c) de 5.500 lei plus 1% pentru ceea ce depășește 100.000 lei;
- d) de 14.500 lei plus 0,1% pentru ceea ce depășește 1.000.000 lei.

(3) În cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispusă de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia și obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală.”

În speță, sunt incidente și dispozițiile art. 14 alin. (1) și alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, potrivit căroră:

„(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. (...).

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Având în vedere aceste dispoziții imperative ale legii, cererea S.C. SC X SRL de suspendare a executării actului atacat intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004, **motiv pentru care Direcția Generală a Finanțelor Publice nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, competența aparținând instanței judecătorești.**

Precizăm că din documentele prezentate la dosarul cauzei rezultă că petenta a depus în instanță cerere de suspendare a executării actului administrativ, acțiune ce face obiectul dosarului X/62/2016 deschis la Tribunalul X.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și d), 272 alin. (1), (2) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 278 și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE:**

**1) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. *împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.11.2016*, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru TVA în sumă de X lei.

**2) Constatarea necompetenței materiale de soluționare** a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov, pentru cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.



