

D E C I Z I A nr. 2356 / 753 / 30.08.2014

privind soluționarea contestației depuse de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... - Inspekția Fiscală, prin adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., ..., nr. ..., birou ..., jud ..., C.I.F. ..., ..., reprezentată de dl. ..., în calitate de reprezentant legal al societății.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. ... / ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală, emisă de AJFP ... – IF, în baza Raportul de inspekție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Contestația este autentificată, purtând semnătura dl. ..., în calitate de reprezentant legal al societății și amprenta ștampilei SC X SRL.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art.209 din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din HG nr. 520 / 2013, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., susține următoarele:

În fapt, petenta arată că organul fiscal a considerat că suma de ... lei este TVA nedeductibil deoarece nu a fost aferent unor cheltuieli destinate realizării unor operațiuni impozabile, petenta susținând că concluzia organului de control fiscal este greșită pentru argumentele de mai jos.

100% din cheltuielile societății au fost efectuate cu scopul construirii unui parc fotovoltaic, lucru care presupune obținerea unei serii de autorizații, parcurgerea unor etape, parcurgerea birocrăției și respectarea normativelor, nu doar a celor fiscale, ci și a celor referitoare la mediu, bunuri culturale, construcții, energie, etc.

Ori, art. 145 din Codul Fiscal și Normele Metodologice aferente a preluat integral principiile Directivelor Comunitare în ceea ce privește TVA, spre exemplu:

- *“Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat”*

- *“Sistemul comun al TVA-ului garantează perfecta neutralitate a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului”*

- *“Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, este necesar, pe de o parte, ca persoana interesată să fie” Persoană impozabilă” în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile”*

- *“Noțiunea de activitate economică avută în vedere la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 poate consta în mai multe acte consecutive, iar, printre aceste acte, activitățile pregătitoare, precum achiziționarea mijloacelor de exploatare și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie considerate drept activități economice”*

- *“Achiziționarea bunurilor de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, aplicarea mecanismului de deducere”.*

- *“În lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive și sub rezerva unor eventuale regularizări în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 185 din Directiva 2006/112, DREPTUL DE DEDUCERE odată născut RĂMÂNE DOBÂNDIT chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile”*

Petenta invocă prevederile art. 145, care arată că elementul esențial pentru determinarea deductibilității unei cheltuieli este voința reală a contribuabilului. Acest aspect este subliniat de faptul că se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art.153.

Astfel, potrivit prevederilor art. 145 din Codul fiscal, TVA aferentă achizițiilor este deductibilă dacă acestea sunt destinate realizării unor livrări/prestări pentru care taxa este deductibilă. Exercițarea deducerii presupune să dispuneți de un exemplar original al facturii de achiziție și mai nou să justificați plata acesteia în cazul în care furnizorul aplică sistemul de TVA la încasare.

Or, destinația avizată de societate la momentul efectuării cheltuielilor în cauză era limpede: realizarea unui parc fotovoltaic, acest aspect rezultând în mod clar din documentele puse la dispoziția organului de control fiscal, chiar acesta din urma reținând, în concluziile sale, că a fost încheiat un contract cu

CEZ Distribuție ... și că a fost obținută o autorizație de construire în acest sens.

Organele fiscale, conform unei jurisprudențe consolidate a CEJ, sunt obligate să ia în considerare situația de fapt reală. Faptul că societatea, ulterior realizării acestor cheltuieli inițiale nu a mai obținut finanțarea pe care se bazase la data la care a antrenat aceste cheltuieli, nu este de natură să lipsească societatea de dreptul de deducere aferent cheltuielilor în discuție.

Petenta susține că decizia emisă contravine flagrant Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în cazul INZO (C-IIO/94), conform căreia:

- chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul TVA;

- în temeiul principiului stabilității și neutralității TVA, cu excepția cazurilor de abuz sau fraudă (ce trebuie în mod oficial constatate), statutul de persoană impozabilă în sensul TVA nu poate fi retras retroactiv nici chiar dacă, în urma rezultatelor studiului, persoană a decis să nu desfășoare activitatea respectivă și intră în lichidare.

Totodată, petenta dorește să evidențieze faptul că la parag. 15 din Hotărârea INZO se face trimitere la parag. 22 din Cauza Curții de Justiție a Uniunii Europene C-268/83 (ROMPELMAN), Curtea susținând că activitățile economice prevăzute la art.4 alin.(1) din Directiva a VI-a pot consta în câteva tranzacții consecutive și aceste activități preparatorii, cum ar fi achiziția de bunuri, de proprietăți imobiliare, trebuie tratate ca reprezentând activitate economică. CEJ a adoptat aceeași poziție în Cauza C-268/83, C-110/94 și Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.

Prin urmare, din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, petenta apreciază că reiese în mod incontestabil faptul că se acordă dreptul de deducere a TVA societăților pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul activității taxabile.

De asemenea petenta susține că recent, Curtea de Apel ..., prin Sentința civilă nr. ... / ...2010 irevocabilă, contrazicând ceea ce a susținut pârâta DGFP ... (care susține că reclamanta nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA, nefiind îndeplinite cerințele art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal pentru că:

- până la data inspecției fiscale construcțiile existente pe terenul respectiv nu au fost demolate, deși exista autorizația de desființare;

- societatea nu deține autorizație de construire;

- societatea nu a înregistrat în contabilitate nici o cheltuială privind investițiile în curs;

-angajarea de costuri aferente obiectivului de investiții se pot considera că sunt făcute după obținerea autorizației de construire...), a stabilit că dreptul de deducere al TVA este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua-credință a persoanei în cauză.

Prin urmare, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărâre a din 21 iunie 2012, Mahageben Și David, C-80/11 și C-142/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 37 și jurisprudența citată).

Curtea a apreciat în mai multe rânduri că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-I 10/98-C-147/98, Rec., p. 1-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, CentraJan Propelty, C-63/04, Rec., p. 1-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. 1-6161, precum și Hotărârea Mahageben și David.).

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghen/Coal Terminal, C-3 7/95, Rec., p. 1-1, punctul 5, Hotărârea Gabalfrisa și alții. Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. 1-1599, punctul 25, Hotărârea Centralan Property, precum și Hotărârea Mahageben și David).

Ori, cel care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică în sensul respectivului art.9 alin.(1), trebuie să fie considerat drept persoană impozabilă care acționează în scopul derulării unor activități impozabile. Prin urmare, acționând într-o astfel de calitate, acesta are, în conformitate cu articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112, dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctele 23 și 24, Hotărârea INZO, citată anterior, punctele 16 și 17, Hotărârea Ghen/ Coal Terminal, citată anterior, punctul 17, Hotărârea

Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 47, precum și Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C400/98, Rec., p. 1-4321, punctul 34).

Rezultă de aici că achiziționarea bunurilor de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, aplicarea mecanismului de deducere.

În acest context, Curtea a decis că, în lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive și sub rezerva unor eventuale regularizări în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 185 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile (a se vedea Hotărârea INZO, citată anterior, punctele 20 și 21, Hotărârea Ghen/Coal Terminal, citată anterior, punctele 19-23, Hotărârea SchlojJstrasse, Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. 1417).

Petenta ține să sublinieze faptul că a fost achitată prima rata către CEZ ... și nu au fost respectate celelalte scadețe, nu afectează deductibilitatea TVA, atât întrucât contractul era încă în vigoare, cât și întrucât TVA cerut la rambursare era aferent acestei prime rate achitate și nu era aferent unor rate de achitat ulterior.

De asemenea construirea unui parc fotovoltaic nu este o procedură simplă și este necesară obținerea unor anumite avize și autorizații într-o anumită ordine, motiv pentru care este normal ca societatea nu deținea încă documentația ANRE, care este o documentație care se solicită în ultima fază care precede montarea panourilor fotovoltaice, iar în momentul solicitării TVA societatea nu a ajuns încă cu demersurile în această fază. Faptul că autorizația de construcție a expirat în ...2013 nu are o semnificație particulară pentru că societatea putea, ori în termenul prevăzut de lege să ceară reînnoirea acesteia sau poate să solicite o autorizație ex novo, care conform legii nr. 50 din 29 iulie 1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții - republicare), la art.7 alin. (6) prevede:

“Neînceperea lucrărilor ori nefinalizarea acestora în termenele stabilite conduce la pierderea valabilității autorizației, fiind necesară emiterea unei noi autorizații de construire. În situația în care caracteristicile nu se schimbă față de autorizația inițială, se va putea emite o nouă autorizație de construire fără a fi necesar un nou certificat de urbanism.”

Conform prevederilor legale, așa cum a scris organul de control, persoanele impozabile au dreptul să deducă TVA aferent achizițiilor de bunuri sau de servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: -achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, societatea, așa cum rezultă din documentele inspectate de organul fiscal, a efectuat toate investițiile în vederea realizării unui parc fotovoltaic (CEZ, autorizație de construcție, PUZ, studiu geo, etc.).

-au la bază facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere, iar în cazul petentei organul de control nu a

avut nici o obiecție asupra acestui aspect întrucât toate documentele îndeplineau prevederile legale.

Pentru toate motivele invocate în cuprinsul contestației petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, au consemnat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează TVA deductibilă în perioada verificată în sumă de ... lei care provine în principal din:

- ... lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de consultanță în domeniul energetic, furnizor SC E SRL ..., în baza contractului încheiat cu acesta la data de ...2012;
- ... lei reprezintă TVA aferentă întocmirii documentației tehnice necesare în vederea obținerii avizului tehnic de racordare, întocmirea documentației tehnice necesare pentru instalațiile pentru un parc fotovoltaic, întocmirea documentației tehnice de urbanism (PUZ), elaborarea analizei energetice pentru distribuția energiei electrice pe linia ... kv, în baza contractului de proiectare nr.... / ...2012 încheiat cu SC C SRL ... și a actelor adiționale la acesta;
- ... lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de tehoredactare și secretariat în vederea constituirii societății, furnizor SC A SRL, în baza contractului nr. ... / ...2012;
- ... lei reprezintă TVA aferentă ratei I din tariful de racordare la energie electrică în baza contractului de racordare nr.... / ...2013 încheiat cu Cez Distribuție ...;
- ... lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de contabilitate în baza contractului nr.... / ...2012 încheiat cu ...;
- ... lei reprezintă TVA aferentă diverselor cheltuieli notariale, materiale consumabile, etc.

În perioada verificată societatea s-a aflat în perioada de demarare a unei investiții constând în realizarea unui parc fotovoltaic. Deși societatea a deținut certificat de urbanism și autorizație de construire pentru “construire parc fotovoltaic” în comuna ..., jud. ..., societatea nu a respectat acest termen de valabilitate, neîncepând până la data inspecției lucrările de execuție autorizate, astfel că începând cu data de ...2013, autorizația de construire nu mai este valabilă.

Organele de inspecție fiscală au menționat totodată că societatea nu a întreprins nici un demers în vederea prelungirii autorizației de construire și nici în vederea obținerii unei noi autorizații.

Totodată, societatea nu a respectat nici graficul de eşalonare a ratelor de plată prevăzut în contractul de racordare nr.... / ...2013 încheiat cu Cez Distribuție ... în calitate de operator, având ca obiect racordarea instalației de utilizare a utilizatorului (SC X SRL) la rețeaua electrică a operatorului prin realizarea instalației de racordare stabilită în avizul tehnic de racordare nr.... / ...2012 emis de Cez ..., în sensul că nu a achitat decât rata I în valoare de ... lei, celelalte 2 rate nemaifiind achitate până la data inspecției (rata 2 având termen până la ...2013 în valoare de ... lei și rata 3 având termen până la ...2013 în valoare de ... lei).

Societatea nu a respectat graficul de eşalonare a ratelor de plată prevăzut în contractul de racordare ... / ...2013 încheiat cu Cez Distribuție ... în calitate de operator, având ca obiect racordarea instalației de utilizare a utilizatorului (SC X SRL) la rețeaua electrică a operatorului prin realizarea instalației de racordare stabilită în avizul tehnic de racordare nr. ... / ...2012 emis de Cez ..., în sensul că nu a achitat nicio rată până la data inspecției.

De asemenea, avizele tehnice de racordare emise de CEZ Distribuție ... și prezentate de societatea verificată nu mai au valabilitate.

Societatea nu a prezentat documente eliberate de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei necesare în domeniul producerii energiei electrice, cum ar fi: autorizație de înființare pentru realizarea de capacități energetice, licența de producere a energiei electrice, acreditare pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi. Totodată, nu a prezentat dovezi din care să rezulte că a întreprins demersuri în vederea obținerii acestor documente necesare producerii energiei electrice.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu prezintă documente din care să rezulte intenția societății de a concretiza cheltuielile mai sus efectuate, respectiv nu prezintă dovezi obiective că intenționează să desfășoare în viitor o activitate economică care dă naștere la operațiuni taxabile și nici circumstanțe în acest sens care nu depind de voința sa personală, deși este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, motiv pentru care legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura în original care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea potrivit căreia achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Ca urmare, conform prevederilor legale, persoanele impozabile au dreptul să deducă TVA 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 baza facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile sunt utilizate într-adevăr în folosul operațiunilor 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 operațiunilor taxabile ale acesteia.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru bunurile și serviciile achiziționate în perioada verificată societatea nu face dovada că sunt aprovizionate pentru nevoile societății și că sunt destinate realizării de operațiuni impozabile.

S-a mai constatat faptul că societatea a dedus eronat TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare ștampilă aferentă facturii nr. ... / ...2013 emisă de ..., pentru care nu se prezintă factura în original, ci doar o copie a acesteia.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile Legea nr. 571/2003 art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a), coroborate cu precizările HG nr. 44/2004, pct.46 și alin.6 pct.45.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în ..., nr. ..., birou ..., jud ..., C.I.F. ..., ..., reprezentată de dl. ..., în calitate de reprezentant legal al societății.

Perioada verificată a fost ...2012 - ...2013.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că bunurile și serviciile achiziționate în perioada verificată sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar petenta nu face dovada intenției societății de a desfășura în viitor o activitate economică care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscale, au constatat că în perioada ...2012 - ...2013 SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu o TVA aferentă în sumă totală de ... lei ce provine din:

- ... lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de consultanță în domeniul energetic, furnizor SC E SRL ..., în baza contractului încheiat cu acesta la data de ...2012;

- ... lei reprezintă TVA aferentă întocmirii documentației tehnice necesare în vederea obținerii avizului tehnic de racordare, întocmirea documentației tehnice necesare pentru instalațiile pentru un parc fotovoltaic, întocmirea documentației tehnice de urbanism (PUZ), elaborarea analizei energetice pentru distribuția energiei electrice pe linia ... kv, în baza contractului de proiectare nr.... / ...2012 încheiat cu SC C SRL ... și a actelor adiționale la acesta;
- ... lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de tehoredactare și secretariat în vederea constituirii societății, furnizor SC A SRL, în baza contractului nr. ... / ...2012;
- ... lei reprezintă TVA aferentă ratei I din tariful de racordare la energie electrică în baza contractului de racordare nr.... / ...2013 încheiat cu Cez Distribuție ...;
- ... lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de contabilitate în baza contractului nr.... / ...2012 încheiat cu ...;
- ... lei reprezintă TVA aferentă diverselor cheltuieli notariale, materiale consumabile, etc.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru bunurile și serviciile achiziționate în perioada verificată societatea nu face dovada că sunt aprovizionate pentru nevoile societății și că sunt destinate realizării de operațiuni impozabile.

Petenta invocă prevederile art.145, care arată că elementul esențial pentru determinarea deductibilității unei cheltuieli este voința reală a contribuabilului. Acest aspect este subliniat de faptul că se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art.153.

Astfel, potrivit prevederilor art. 145 din Codul fiscal, TVA aferentă achizițiilor este deductibilă dacă acestea sunt destinate realizării unor livrări/prestări pentru care taxa este deductibilă.

Petenta susține că destinația avizată de societate la momentul efectuării cheltuielilor în cauză era limpede: realizarea unui parc fotovoltaic, acest aspect rezultând în mod clar din documentele puse la dispoziția organului de control fiscal, chiar acesta din urma reținând, în concluziile sale, că a fost încheiat un contract cu CEZ Distribuție ... și că a fost obținută o autorizație de construire în acest sens.

Petenta susține că organele fiscale, conform unei jurisprudențe consolidate a CEJ, sunt obligate să ia în considerare situația de fapt reală. Faptul că societatea, ulterior realizării acestor cheltuieli inițiale nu a mai obținut finanțarea pe care se bazase la data la care a antrenat aceste cheltuieli, nu este de natură să lipsească societatea de dreptul de deducere aferent cheltuielilor în discuție.

În drept, prevederile CAP.10 Regimul deducerilor, la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”

De asemenea, prin HG 50/25.01.2012 au fost modificate prevederile art.45 din HG 44/2004, de aplicare a prevederilor art.145 din Legea 571/2003, în sensul celor hotărâte de Curtea Europeană, după cum urmează:

“(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 zeeewaterontziling ONZO) împotriva Statului Belgian.”

În fapt, scopul angajării acestor cheltuieli după cum susține societatea, a fost în vederea construirii unui parc fotovoltaic (în comuna ..., jud. ..., cu o putere instalată de ... MW), cheltuieli reprezentând obținerea de autorizații, diverse documentații și avize tehnice, servicii de consultanță - proiectare privind distribuția energiei electrice, în baza contractelor încheiate cu furnizorii.

Cu toate acestea, clauzele stipulate în contractele de racordare încheiate cu Cez Distribuție ... în calitate de operator nu au fost respectate de SC X SRL, în sensul că nu au fost respectate graficele de eșalonare a ratelor

de plată, nu au fost prezentate de societate documente eliberate de ANRDE necesare în domeniul producerii energiei electrice (autorizație de înființare pentru realizarea de capacități energetice, licența de producere a energiei electrice, acreditări pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi) și astfel nu este dovedită intenția societății de a desfășura în viitor o activitate economică care să dea naștere la operațiuni taxabile.

De asemenea, așa cum se precizează în conținutul raportului de inspecție fiscală, nici autorizația de construire a parcului fotovoltaic nu mai are valabilitate începând cu ...2013, avizele tehnice racordare emise de CEZ Distribuție ... nu mai au valabilitate, iar societatea nu a prezentat nici la discuția finală purtată cu echipă de inspecție fiscală și nici la prezenta contestație documente din care să rezulte că a întreprins demersuri în vederea obținerii de noi autorizații, respectiv prelungirea acestora sau a contractelor care nu mai au valabilitate, așa cum au fost explicate și prezentate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, pentru a demonstra astfel intenția de a desfășura activitate economică care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Astfel că, pentru bunurile și serviciile achiziționate în perioada verificată societatea nu face dovada că sunt aprovizionate pentru nevoile societății și ca sunt destinate realizării de operațiuni impozabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și cele ale pct.45 alin.(6) din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, cu completările și modificările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că, persoanele impozabile înregistrate ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

Legiuitorul a impus astfel, măsuri legale exprese pentru a se putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la susținerea petentei că regimul deducerilor a fost reglementat și prin legislația română, în spiritul normelor europene, susținând că dreptul la deducerea TVA este confirmat, păstrându-se dreptul de deducere chiar dacă nu desfășoară activități economice, din motive obiective, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit acestor prevederi 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, ori trebuie menționat că nu poate fi vorba de motive obiective, care nu depind de voința sa, în condițiile în care petenta:

- nu a procedat la prelungirea autorizației de construire a parcului fotovoltaic (care nu mai are valabilitate începând cu ...2013), avizele tehnice racordare emise de CEZ Distribuție ... nu mai au valabilitate, iar societatea nu a prezentat nici la discuția finală purtată cu echipă de inspecție fiscală și nici la prezenta contestație documente din care să rezulte că a întreprins demersuri în vederea obținerii de noi autorizații, respectiv prelungirea acestora sau a contractelor care nu mai au valabilitate;

- societatea nu a respectat nici graficul de eșalonare a ratelor de plată prevăzut în contractul de racordare nr.... / ...2013 încheiat cu Cez Distribuție ... în calitate de operator, având ca obiect racordarea instalației de utilizare a utilizatorului (SC X SRL) la rețeaua electrică a operatorului prin realizarea instalației de racordare stabilită în avizul tehnic de racordare nr.... / ...2012 emis de Cez ..., în sensul că nu a achitat decât rata I în valoare de ... lei, celelalte 2 rate nemaifiind achitate până la data inspecției (rata 2 având termen până la ...2013 în valoare de ... lei și rata 3 având termen până la ...2013 în valoare de ... lei).

Referitor la cazurile invocate de societate din jurisprudența europeană, menționăm că acestea nu sunt relevante în situația de fapt a SC X SRL și nu pot fi aplicate la speța de față având în vedere faptul că SC X SRL nu face dovada angajării tuturor cheltuielilor ca fiind destinate realizării de operațiuni taxabile, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte intenția societății de a concretiza cheltuielile efectuate, respectiv nu prezintă dovezi obiective că intenționează să desfășoare în viitor o activitate economică care dă naștere la operațiuni taxabile și nici circumstanțe în acest sens care nu depind de voința sa personală, deși este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, motiv pentru care legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura în original care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Conform prevederilor legale, persoanele impozabile au dreptul să deducă TVA 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 baza facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile sunt utilizate într-adevăr în folosul operațiunilor 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 operațiunilor taxabile ale acesteia.

Având în vedere cele menționate, rezultă că pentru bunurile și serviciile achiziționate în perioada verificată societatea nu face dovada că sunt aprovizionate pentru nevoile societății și că sunt destinate realizării de operațiuni impozabile, argumentele contestatoarei, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât agentul economic nu a respectat legislația fiscală care condiționează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă și a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere TVA ale persoanei impozabile.

Astfel, pentru TVA în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale de deductibilitate și implicit de rambursare, în condițiile în care nu este dovedită intenția societății de a desfășura operațiuni economice.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – IF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, pentru suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- AJFP ... – Inspecția Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...