

DECIZIA nr. _____/_____ privind
solutionarea contestatiei formulata de
X
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia sector 6 a Finantelor Publice cu adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X cu privire la contestatia formulata de catre X cu domiciliul fiscal in X, reprezentata de X, avand calitatea de Administrator.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia sector 6 a Finantelor Publice sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate societatii prin remitere sub semnatura in data de X, prin care organele fiscale au stabilit in sarcina societatii TVA suplimentar in suma de X lei.

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

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

I. Prin contestatia formulata, X sustine ca scopul infiintării in România a societății a fost pentru dezvoltare imobiliară rezidențială, in acest scop, la finalul anului X a achiziționat de la X un imobil constituit dintr-un teren și construcțiile aferente.

Contestatară precizează ca intenționa să demoleze construcțiile amplasate pe teren și să construiască un ansamblu imobiliar rezidențial, in acest scop in cursul anului X in urma demersurilor intreprinse obtinand Planul Urbanistic Zonal ("PUZ") cu o valabilitate de 5 ani și a avut funcțiunea: imobile de locuințe.

Contestatară menționează că întrucât începând cu anul 2009 piața imobiliară din Romania a intrat în declin, s-a aflat în imposibilitatea de a realiza obiectul de activitate și de a pune în aplicare planurile inițiale de dezvoltare imobiliară și in consecință împreună cu X au decis să facă demersuri pentru vânzarea terenului liber de construcție, în acest sens incheind un antecontract de vânzare - cumpărare cu societatea X, pentru un lot din terenul liber de construcție amintit mai sus.

In ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei, contestatoarea începe prin invocarea unor reguli privind inspecția fiscală, exercitarea dreptului de apreciere, rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal prevazute la art. 118 alin. (5), respectiv art. 6 și art. 7 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală.

Contestatară precizează ca in perioada X (înainte de încheierea contractului cu X), a

achiziționat servicii de la X pentru reactualizarea PUZ-ului obținut în anul X, cu o valabilitate de 5 ani de la momentul respectiv, susținând că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o serie de documente justificative care atesta prestarea efectivă a serviciilor de către X, printre care și certificatul de urbanism nr. X din X emis de către Primăria Sectorului 1 în vederea obținerii Avizului de Oportunitate în vederea reactualizării PUZ-ului.

Contestatară susține că nu a intrat în posesia PUZ-ului necesar în ciuda demersurilor inițiate de către X.

Contestatară subliniază faptul că însăși observația organelor fiscale, cum că la data încheierii contractului cu X erau întreprinse demersurile și obținute avizele necesare (până la stadiul obținerii Hotărârii privind aprobarea Planului Urbanistic Zonal) reflectă faptul că, deși parte din demersurile pentru obținerea PUZ-ului erau întreprinse, contestatară nu era în posesia PUZ-ului, întrucât Hotărârea privind aprobarea Planului Urbanistic Zonal menționată de către organele de inspecție fiscală a fost adoptată de Consiliul General al Municipiului București la data de X.

Contestatară susține că a fost nevoită să achiziționeze ulterior serviciile societății X de continuare a derulării demersurilor obținerii PUZ-ului pentru imobilul deținut, în schimbul unei sume fixe de X EURO, inclusiv TVA, demersuri ce au condus într-un final la obținerea PUZ-ului, în acest sens, societatea prezentând organelor de inspecție fiscală Hotărârea privind aprobarea Planului Urbanistic Zonal, adoptată în data de X.

Contestatară susține că a achiziționat servicii de la X până în luna X și precizează că având în vedere faptul că aceste servicii nu au condus la rezultatul dorit de către contestatară, respectiv obținerea PUZ-ului, întrucât X deținea toate resursele umane, timpul și experiența necesare îndeplinirii tuturor formalităților necesare în vederea obținerii PUZ-ului, contestatară a achiziționat, ulterior lunii X, de la X servicii care au condus la obținerea PUZ - ului.

Contestatară susține că deși nu a prezentat nici rapoarte de consultanță/rapoarte care să justifice valoarea cheltuielilor pe care X le-a efectuat în vederea obținerii PUZ-ului și nici refacturarea acestor cheltuieli de către X către contestatară, consideră faptul că obținerea rezultatului vizat prin prestarea serviciilor în cauză, respectiv obținerea PUZ-ului, constituie o dovadă suficientă și incontestabilă pentru a susține prestarea efectivă a serviciilor de către X în beneficiul contestatarii.

Contestatară consideră că atâta timp cât, urmare a încheierii contractului cu X, aceasta din urmă a obținut PUZ-ul solicitat de către societate, nu mai este necesar să prezinte și alte documente în susținerea realității acestor operațiuni.

Contestatoarea invocă în susținerea afirmațiilor sale decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company OOD („ALIC”) concluzionând că Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene a fost că ALIC a fost îndreptățită să-și deducă TVA pentru serviciile primite, chiar și în lipsa unor documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor și menționează faptul că aceste prevederi au fost transpuse și în legislația națională în vigoare în prezent prin intermediul pct. 24, alin. 5 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul Fiscal.

Societatea contestatoare consideră că afirmația organelor fiscale cu privire la faptul că societatea și-a dedus TVA aferentă unor servicii pentru reactualizarea PUZ-ului facturate de către X, fără a fi prezentate documente în susținere, nu este relevantă în cazul de față, și că prin urmare nu reprezintă un motiv întemeiat/legal pentru respingerea dreptului de deducere al societății.

De asemenea, societatea contestatoare susține că refuzul dreptului de deducere a TVA este contrar principiului proporționalității, prevăzut de Tratatul UE la care România a aderat în 2007”, (invocând cazurile Curții de Justiție a Uniunii Europene: Garage Molenheide

BVBA, C-286/94; Peter Schepens, C-340/95; Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD), C-401/95; Sanders BVBA, C-47/96) și considera ca decizia inspectorilor fiscali de a respinge dreptul de deducere a TVA aferente serviciilor achiziționate de către societate este neîntemeiată, întrucât, având în vedere situația de ansamblu și luând în calcul faptul că, încă de la semnarea contractului, societatea nu a considerat necesar să primească de la X documente/detalii despre cheltuielile efectuate, obținerea PUZ-ului de către X este o dovadă a faptului că cea din urmă a suportat cheltuieli în acest sens, pe care ulterior le-a refacturat societății.

Referitor la temeiul de drept aplicat pentru respingerea dreptului de deducere de către organele fiscale, societatea contestatoare menționează că serviciile achiziționate de către societate de la X au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

După obținerea PUZ-ului în anul X, contestatara precizează că a început o campanie de promovare a vânzării terenului, care s-a finalizat prin identificarea unui cumpărător, cu care a și semnat un antecontract de vânzare-cumpărare, și astfel și-a dedus TVA aferenta serviciilor respective pe baza intenției de a afecta imobilul, obiect al serviciilor în cauză, în activitatea economică taxabilă.

Societatea contestatoare afirmă de asemenea că întrucât legislația în materie de TVA nu menționează nicio condiție cu privire la justificarea necesității achiziționării de bunuri/servicii la nivelul contribuabililor de la alți contribuabili, organele fiscale pentru a justifica respingerea dreptului de deducere a TVA, invocă ca argumente obligația contribuabilului de a susține cu dovezi obiective necesitatea contractării serviciilor de consultanță, fără a fi susținute de vreo prevedere legislativă națională/comunitară în acest sens.

Contestatara susține că prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul Fiscal aplicabil la acea dată, respectiv pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, invocate de organele fiscale, nu sunt aplicabile întrucât între prevederile mai sus amintite și motivele invocate de către organele de inspecție fiscală există diferențe mari de substanță, menționând în acest sens următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au contestat necesitatea achiziționării serviciilor de consultanță ci faptul că acestea au fost achiziționate de la X, astfel: *"în condițiile prezentate, nu se justifică necesitatea achizițiilor serviciilor de consultanță de la X"*;

- ..., obținerea PUZ-ului era necesar societății pentru desfășurarea activității sale taxabile, prin urmare, prevederea conform căreia *"contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate"* nu este aplicabilă, chiar organele de inspecție fiscală afirmând următoarele: *"Organele de inspecție fiscală nu au considerat că obținerea PUZ-ului nu este în folosul operațiunilor taxabile ale Societății"*;

- pentru prestarea acestor servicii, cele două părți au încheiat în data de X un contract;

- serviciile au fost efectiv prestate, cea mai elocventă dovadă în acest sens fiind însuși PUZ-ul obținut care de altfel reprezintă *"materialul corespunzător"* care atestă finalitatea prestării cu succes a serviciilor contractate.

În ceea ce privește justificarea faptului că serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul desfășurării de operațiuni impozabile, societatea contestatoare menționează că legislația în materie de TVA nu detaliază documentele ce trebuie detinute în vederea justificării faptului că serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul desfășurării operațiunilor taxabile.

În concluzie, societatea contestatoare consideră că decizia organelor fiscale de a respinge dreptul de deducere a TVA a serviciilor achiziționate de către societate pe parcursul acestei perioade este neîntemeiată, întrucât societatea a dovedit, deși nu i-a revenit această obligație din punct de vedere al legislației în materie de TVA, necesitatea serviciilor

achiziționate de la X în scopul desfășurării activității sale economice, cu drept de deducere a TVA (obținerea PUZ-ului era o condiție esențială pentru societate pentru continuarea activității sale economice.

În ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei, aferenta cheltuielilor cu utilitățile refacturate de X, societatea contestatoare afirma ca avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta cheltuielilor cu telefonia, apa și energia electrică refacturate de X în baza Convenției încheiate în anul X, invocând în susținere următoarele:

- deși, într-adevăr, aplicabilitatea prevederilor Convenției nu a fost extinsă și formalizată într-un document oficial, părțile au acordat verbal de comun acord ca toate cheltuielile pe care le implică protejarea imobilului să fie suportate, în mod egal de către ambele părți, ca și până la momentul expirării Convenției;

- astfel, după cum prevede art. X din Convenție, pentru stabilirea modalităților în care urmează a fi suportate cheltuielile efectuate ulterior demolării construcției, cu privire la administrarea/întreținerea terenului, acestea urmează a fi convenite între părți;

- prin urmare, în lipsa unui act juridic (în sens de instrumentum) care să conțină prevederi contrare, atât timp cât părțile la Convenție au continuat aplicarea mecanismului de decontare prevăzut de aceasta, respectiv X a continuat să refactureze cheltuielile suportate cu privire la teren, iar Societatea a continuat să achite respectiva cota parte din cheltuieli, este de la sine înțeles faptul că părțile au convenit în mod tacit extinderea aplicabilității prevederilor Convenției inclusiv în ceea ce privește cheltuielile cu administrarea/întreținerea terenului liber de construcție. Mai mult decât atât, se poate considera că, prin continuarea aplicării acestui mecanism, părțile au înțeles să ultra-activeze prevederile art. 6 din Convenție, pe calea unui act juridic în sens de negotium.

Societatea contestatoare afirma ca legislația în materie de TVA nu prevede nicio restricție cu privire la modalitatea de formalizare a acordurilor de vânzări de bunuri/prestări de servicii în ceea ce privește acordarea dreptului de deducere a TVA la nivelul cumpărătorului bunurilor/serviciilor.

În susținere, contribuabila face referire la Decizia comercială nr. X pronunțată în data de X de către Curtea de Apel București, prin care s-a stabilit faptul ca societatea contestatoare și X dețineau imobilul în co-proprietate în mod egal, *“începând cu data predării co-posesiei asupra imobilului [...] X și X stabilesc de comun acord ca toate cheltuielile de administrare (utile și necesare) ale bunului imobil să fie suportate în cote egale de cei doi co-proprietari.”*

De asemenea, societatea contestatoare precizează ca având în vedere diversele acte de vandalisme/tentative de ocupare prin efracție a terenului, cei doi co-proprietari ai terenului au considerat util și necesar să întreprindă o serie de măsuri în vederea evitării unor noi astfel de situații. Prin urmare, X a suportat mai multe costuri cu salariile paznicilor care protejau terenul respectiv, precum și cu utilitățile necesare creării condițiilor de lucru pentru aceștia. Ulterior, X a refacturat societății 50% din costurile suportate cu cele de mai sus, astfel ca, susține contestatara, toate costurile suportate de către ambele părți pentru asigurarea mentenanței terenului, au fost necesare în vederea desfășurării activității economice taxabile a societății (i.e. vânzarea în regim de taxare a imobilului în condiții optime).

În plus, contribuabila subliniază faptul ca exercitarea dreptului de deducere a TVA este un drept fundamental care stă la baza sistemului comun de TVA existent la nivelul Uniunii Europene și, în consecință, respingerea dreptului de deducere a TVA strict pe baza unor condiții formale a fost adesea contestată de către CEJ, care a subliniat, de fiecare dată, importanța respectării de către statele membre ale Uniunii Europene a dreptului fundamental de deducere, precum și a principiului neutralității taxei, invocând în susținere și

anexand contestatiei, Deciziile CEJ în cazul Ecotrade Spa C-95/07, respectiv în cazul C-385/09 Nidera Handelscompagnie si mentionand ca principiile enunțate de către CEJ în acest caz au fost preluate și de către autoritățile fiscale române (Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de Legislație în domeniul TVA) care au emis o circulară în acest sens.

Prin urmare, atât timp cât toate costurile suportate în cote egale de către societatea contestatoare și de X au fost destinate utilizării în scopul unor operațiuni taxabile iar societatea detine facturi emise în conformitate cu prevederile art. 319 din Codul Fiscal, societatea contestatoare considera că a îndeplinit condițiile de fond necesare exercitării dreptului de deducere a TVA și susține că afirmația organelor fiscale precum că: *“o factura emisă în baza unei Convenții (a cărei valabilitate a încetat), nu reprezintă o condiție suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată”* este contrară principiului fundamental al neutralității TVA.

În concluzie, societatea contestatoare considera că decizia organelor fiscale de a respinge dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor refacturate de către X este neîntemeiată, bazându-se doar pe analiza condițiilor de formă, fără a da însă eficiență principiului potrivit căruia o anumită operațiune trebuie analizată din perspectiva substanței sale economice și mai puțin din perspectiva formei legale pe care o îmbracă.

În ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă serviciilor facturate de către X, societatea contestatoare consideră că fiind fără temei legal concluzia organelor de inspecție fiscală cum că prin natura lor, serviciile prestate de către societatea X., avându-l drept reprezentant legal pe domnul X, s-au calificat drept servicii care ar fi trebuit să se numere printre obligațiile domnului X, în calitate sa de administrator al societății.

Astfel, societatea contestatoare face referire la actul constitutiv care prevede că: *“în relația cu orice terț, notar public sau orice autoritate de stat, societatea este legal reprezentată de oricare unul dintre administratorii din Grupa A împreună cu oricare unul dintre administratorii din grupa B, semnătura lor solidară angajând în mod valabil societatea.*

Membrii Grupei A și Grupei B sunt:

-Grupa A: X și X

-Grupa B: X și X”.

Contestatarea menționează că domnul X nu face parte din niciuna dintre cele două grupe, și prin urmare acesta a fost, în fapt, un administrator fără drept de reprezentare în fața tertilor a societății, motiv pentru care pentru documentele care erau semnate de către dl. X era emisă o procura specială de către ceilalți administratori.

Societatea contestatoare menționează că pentru funcția de administrator, domnul X nu a fost remunerat în niciun fel, prin urmare nu se pune problema unei duble remunerații pentru serviciile de management prestate, prezentând motivele numirii domnului X ca administrator al societății, respectiv:

1. ceilalți administratori ai societății, amintiți anterior, erau de cetățenie israeliană și nu vorbeau limba română, prin urmare, domnul X în calitate de vorbitor de limba română, era singurul dintre administratori în măsură să semneze actele Societății întocmite în limba română;

2. prin desemnarea domnului X în funcția de administrator al unei societăți, acesta a putut obține viza de lungă ședere pe teritoriul României, astfel încât să-și poată duce la îndeplinire toate atribuțiile care necesitau prezența sa pe teritoriul României, pentru o perioadă mai mare de 180 de zile.

Contestatarea apreciază că atât timp cât societatea a decis achiziționarea serviciilor de management de la societatea X., acesteia nu trebuie să i se restricționeze dreptul de deducere a TVA aferente, necesitatea achiziționării serviciilor neputând fi contestată de

către un terț, altcineva decât societatea, și prin urmare neputând fi contestată nici de către organele fiscale competente, această premisă este susținută inclusiv de faptul că, societatea nu deținea intern resursele umane/tehnice necesare efectuării acestor servicii, deoarece așa cum a precizat, domnul X era un administrator doar cu drept de semnătură, pentru care nu a fost remunerat în niciun fel (fapt ce atestă necesitatea achiziționării serviciilor).

În susținerea afirmațiilor sale, societatea contestatoare face trimitere la Hotărârea CEJ în Cauza C-277/09, subliniind faptul că societatea nu a obținut niciun avantaj în materie de TVA prin achiziția acestor servicii întrucât TVA aferentă acestor achiziții s-a datorat în România de către societate prin mecanismul taxării inverse.

Societatea contestatoare considera că nu este legală observația organelor fiscale potrivit căreia în contractul încheiat între cele două părți nu sunt stabilite tarife pentru serviciile specificate și afirmă că atât timp cât cele două entități, respectiv societatea și X, nu sunt persoane afiliate, tariful stabilit de către X, pentru prestarea serviciilor de management poate fi mai mic, mai mare sau egal cu costurile întreprinse pentru prestarea acelor servicii și prin urmare, în cazul de față tariful nu este relevant.

Societatea contestată menționează că s-a angajat să plătească drept remunerație lunară suma de X euro pentru serviciile de management achiziționate de la X, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație, conform prevederilor pct. 24, pct. 5 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul Fiscal (...) și prevederile art. 286, alin. 1, lit. a) coroborate cu art. 286, alin. 1, lit. e) (...).

De asemenea societatea contestatoare considera, de asemenea că, având în vedere natura serviciilor achiziționate, termenele de execuție ale acestora nu au fost de natură a reprezenta elemente obligatorii sau de esență ale contractului încheiat.

În ceea ce privește Declarația recapitulativă "390" în care X a declarat achiziții intracomunitare de servicii de la X., înscrind 0 – codul de înregistrare în scopuri de TVA al X, iar X nu a declarat prestări de servicii către contribuabilul român, contestatorul precizează că în conformitate cu Ordinul nr.591/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (390 VIES), în cazul achizițiilor intracomunitare de servicii se completează codul de identificare în scopuri de TVA din alt stat membru atribuit prestatorului sau, după caz, doar codul statului membru în care este stabilit prestatorul serviciilor, în cazul în care prestatorul nu este identificat în scopuri de TVA, dar există indicii suficiente pentru a considera că este o persoană impozabilă.

În concluzie contestată solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. X emisă în data de X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din data de X în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de X lei.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 6 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X pentru X, prin care organele fiscale au respins dreptul de deducere a TVA în suma totală de X lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de către contestată, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestată și de organele de inspecție fiscală se retin următoarele:

3.1. Referitor la suma de X lei reprezentand TVA neadmisa la rambursare.

Cauza supusa solutionarii este daca dreptul de a solicita rambursarea TVA existenta in sold la data de X era prescris in raport cu data solicitarii rambursarii la X.

În fapt, Administratia sector 6 a Finantelor Publice, a efectuat inspectia fiscala partiala la societatea contestatara, in vederea solutionarii solicitarii la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, inregistrata in decontul de taxa pe valoarea adaugata inregistrat la Administratia sectorului 1 a Finantelor Publice sub nr. X, perioada supusa verificarii pentru taxa pe valoare adaugata a fost X.

Conform balantei de verificare intocmita la data de X, soldul contului 4424 "Taxa pe valoarea adaugata de recuperat" este in suma de X lei, compus din:

- X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de recuperat inregistrata la data de X;
- X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de recuperat inregistrata in perioada X.

Inspectia fiscala s-a efectuat in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, conform prevederilor art. 98 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, Titlul VII, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data la care au inceput sa curga termenele de prescriptie, respectiv pentru perioada X.

Dreptul contribuabilului de a solicita taxa pe valoarea adaugata de recuperat constituita pana la data de X, in suma de X lei, s-a prescris la data de X.

În drept, cu privire la prescriptia dreptului de a cere compensarea sau restituirea, sunt aplicabile prevederile art. 135 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile completarile ulterioare, care precizează:

"Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire."

Fata de dispozitiile legale mentionate anterior se retine ca, in ceea ce priveste dreptul de a cere compensarea sau restituirea creanțelor bugetare, incepand cu anul 2004 termenul de prescriptie curge in functie de momentul in care a luat nastere dreptul de compensare sau de restituire.

De asemenea, in speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 231 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă."

Se retine ca aceste dispozitii tranzitorii reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare, pentru care legiutorul a statuat ca raman supuse acestor norme, legea veche ultraactivand pentru calculul termenelor de prescriptie.

In ceea ce priveste obiectul, termenul si momentul de la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale, prevederile art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile completarile ulterioare, stipuleaza:

"Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel."

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel*".

Totodata, art. 21 si art. 23 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

"Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;".

"Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată;".

De asemenea, in analiza efectuata, organele de inspectie fiscala au tinut cont si de dispozitiile Deciziei nr. 1/2012 emisa de Comisia fiscala centrala, cu privire la aplicarea unitara a prevederilor art. 135 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile completarile ulterioare, potrivit carora:

"Prescriptia dreptului de a cere compensarea sau restituirea soldului negativ de TVA aferent perioadelor fiscale de raportare care s-au incheiat in cursul anului 2004, in conditiile in care contribuabilul nu a inregistrat TVA de plata in perioadele fiscale urmatoare, se implineste la 31.12.2009, cu exceptia perioadelor fiscale de raportare care s-au incheiat la 31.12.2004, pentru care prescriptia se implineste la 31.12.2010, daca pana la implinirea acestor termene nu a intervenit o cauza de intrerupere sau suspendare".

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada verificata sunt aplicabile prevederile art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizează urmatoarele:

"Art. 147³. [...]

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, raportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa

de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulate, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare.

[...]

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

Conform acestor prevederi legale, se retine ca, in cazul taxei pe valoarea adaugata, pe baza decontului privind operatiile realizate se stabileste TVA de plata sau de recuperat.

In acest scop se procedeaza la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibila si TVA colectata, respectiv sold debitor si sold creditor.

De asemenea, dupa determinarea taxei de plata cumulata sau a sumei negative a taxei cumulata pentru operatiunile din perioada fiscala de raportare, persoanele impozabile trebuie sa efectueze regularizarile legale, prin decontul de taxa, astfel stabilind soldul taxei de plata sau a soldului sumei negative a taxei.

Se retine si faptul ca in cazul taxei pe valoarea adaugata de rambursat regularizarea acesteia se poate face, fie de contribuabili prin compensarea efectuata prin decontul de taxa pe valoarea adaugata cu taxa de plata rezultata din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor urmatoare, fara avizul organului fiscal, fie de catre organele fiscale, prin compensarea din oficiu sau prin solicitarea adresata in scris, fie prin rambursare de catre organele fiscale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- perioada fiscala de raportare a taxei pe valoarea adaugata pentru perioada verificata, conform vectorului fiscal, a fost trimestrul calendaristic, conform prevederilor art. 156¹ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la 31.12.2015, respectiv art. 322 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu 01.01.2016.

- societatea a depus decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. X, prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu optiune de rambursare aferent trimestrului X, in suma de X lei;

- din totalul sumei solicitate la rambursare, suma de X lei provine din soldul de rambursat la data de X;

- termenul de depunere la organul fiscal, a Decontului de TVA corespunzator trim. IX pentru suma de X lei este X.

Avand in vedere cele precizate si prevederile legale sus mentionate, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei, existenta in sold la X, s-a prescis la data de X, stabilit astfel:

- Decontul TVA X – termenul de depunere al decontului de TVA X;

- Termenul de cinci ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire, la care societatea comerciala are dreptul de

compensare sau restituire este data de X (anul urmator anului X cand societatea comerciala a depus si inregistrat decontul la organul fiscal teritorial) iar cei 5 ani incep sa curga cu acest termen respectiv perioada X.

Fata de cele prezentate, contestatia urmează a se respinge ca neintemeiată in ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare in suma de **X lei**, intrucat dreptul contribuabilului de a solicita rambursarea TVA existenta in sold la data de X s-a prescris la data de X, iar cererea de rambursare a fost depusa in data de X, data care este in afara termenului de prescriere.

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

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

În fapt, X sustine ca scopul înființării în România a societății a fost pentru dezvoltare imobiliară rezidențială, in acest scop, la finalul anului X a achiziționat de la X un imobil constituit dintr-un teren și construcțiile aferente.

Contestatara precizeaza ca intentiona sa demoleze construcțiile amplasate pe teren și să construiască un ansamblu imobiliar rezidențial, in acest scop in cursul anului X in urma demersurilor intreprinse obtinand Planul Urbanistic Zonal ("PUZ") cu o valabilitate de 5 ani și a avut funcțiunea: imobile de locuințe.

Contestatara mentioneaza că întrucât începând cu anul X piața imobiliară din Romania a intrat în declin, s-a aflat în imposibilitatea de a realiza obiectul de activitate și de a pune în aplicare planurile inițiale de dezvoltare imobiliară și in consecință impreuna cu X au decis să facă demersuri pentru vânzarea terenului liber de construcție, în acest sens incheind un antecontract de vânzare - cumpărare cu societatea X, pentru un lot din terenul liber de construcție amintit mai sus.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de **X lei**, dupa cum urmeaza:

- suma de **X lei** reprezentand TVA dedusa in baza facturii nr. X emisa de X, in suma totala de X lei, pentru serviciile de consultanta prestate de X in baza Contractului incheiat la data de X in vederea obtinerii PUZ (Planul Urbanistic Zonal), intrucat contestatara nu a justificat necesitatea achizitionarii serviciilor de consultanta de la SC X;

- suma de **X lei** reprezentand TVA dedusa aferenta utilitatilor (telefonie, apa, energie electrica) refacturate de SC X in baza Conventiei din data de X, intrucat prevederile privind valabilitatea acesteia nu au fost respectate, cladirile care fac parte din bunul imobil detinut in co-proprietate fiind demolate chiar in anul X;

- suma de **X lei** reprezentand TVA dedusa aferenta serviciilor facturate de X , in baza contractului de servicii de management incheiat la data de X, intrucat contestatara nu a justificat necesitatea achizitionarii serviciilor de management de la X - x.

În drept, potrivit art. 145, art. 145¹ si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

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

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

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

a) operatiuni taxabile; [...]"

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

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]"

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

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

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

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de

deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.(...).

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

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

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

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

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

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

- suma de **X lei** reprezenta TVA dedusa de contestatara in baza facturii nr. X emisa de X, in suma totala de X lei, pentru serviciile de consultanta prestate de X in baza Contractului incheiat la data de X in vederea obtinerii PUZ (Planul Urbanistic Zonal).

Conform Contractului incheiat la data de X intre X si SC X, avand in vedere *"Faptul ca atat X cat si X detin ½ din drepturile de proprietate asupra terenului situat in X, in suprafata totala de X (...)"*, respectiv *"Faptul ca X detine resursele umane, timpul si experienta necesare pentru a organiza obtinerea unui nou PUZ pentru teren si a indeplini toate actiunile/formalitatile necesare in acest sens"*, partile au convenit:

"X se obliga prin prezentul sa indeplineasca orice actiune/formalitate necesara pentru a obtine noul PUZ pentru teren, inclusiv, dar fara a se limita la:

- (i) sa reprezinte ambii proprietari in fata autoritatilor competente in acest sens;*
- (ii) sa angajeze serviciile oricarui consultant necesar si sa plateasca onorariul consultantilor respectivi;*

(iii) sa semneze in numele ambilor proprietari orice document necesar in acest sens;

(iv) sa plateasca orice taxe/impozite necesare etc.”,

“(…) X va plati catre X o suma totala fixa de X (saptezeci si opt mii) Euro, suma care cuprinde TVA, onorariul consultantului/impozitele si taxele datorate autoritatilor de stat pentru obtinerea noului PUZ si toate celelalte costuri suportate de X pentru obtinerea noului PUZ.”

In timpul inspectiei fiscale au fost prezentate urmatoarele documente:

- Aviz de urbanism nr. X PUZ - str. X, emis pentru beneficiar X prin care se avizeaza PUZ – , proiectant ;

- Certificat de urbanism nr. x, ;

- Aviz de oportunitate nr. x;

- Aviz de urbanism nr. x;

- Decizia Etapei de Incadrare a Planului Urbanistic Zonal: x;

- Avizul Comisiei de coordonare nr. x;

- Aviz nr. x;

- Anuntul nr. x”;

- Raport nr. x;

- Avizul x;

- Hotararea privind aprobarea Planului Urbanistic Zonal x.

Organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului sa prezinte rapoarte de consultanta si documente privind taxele, impozitele si celelalte costuri suportate si refacturate de X, proportional cu procentul detinut de SC X in imobilul - teren care face obiectul contractului.

Prin adresa inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala la data de x, reprezentantul legal al contribuabilului precizeaza ca în anul x societatea a negociat cu SC X ca aceasta din urma sa presteze serviciile de obtinere a unui nou PUZ pentru imobilul – teren in schimbul unui pret fix agreat de X EUR cu TVA inclusa și menționează că societatea nu a considerat necesar sa primeasca de la SC X detalii ale acestei sume si nici copii ale documentelor aferente costurilor totale suportate de SC X, si nici nu a solicitat astfel de informatii/documente ca justificare a pretului platit, contestatara considerand suficient sa primeasca noul PUZ obtinut ca urmare a demersurilor facute de SC X..

Conform informatiilor extrase din baza de date ANAF – Fiscnet -Tablou de bord, in perioada x, contestatara inregistreaza achizitii de la SC x SRL (elaborator, reprezentant, proiectant in vederea reactualizarii PUZ-ului, conform documentelor susmentionate) in valoare totala de x lei. In aceeasi perioada, SC X inregistreaza achizitii de la x in valoare totala de x lei.

Astfel, din cele prezentate mai sus rezulta faptul ca societatea supusa inspectiei fiscale (unic beneficiar al PUZ-ului initial obtinut pentru terenul situat in str. Rx) inregistreaza in evidenta contabila si fiscala cheltuieli si taxa deductibila aferente unor servicii pentru reactualizare PUZ facturate de co-proprietarul terenului fara a fi prezentate documente in sustinere din care sa rezulte valoarea cheltuielilor efectuate de acesta si refacturarea corespunzatoare proportional cu procentul detinut de SC X in imobilul - teren care face obiectul contractului.

La data incheierii Contractului dintre contestatara si X in vederea obtinerii PUZ, respectiv x, potrivit Anuntului nr. x al Serviciului Transparenta decizionala din cadrul Secretariatului General al Municipiului Bucuresti, prin care se aduce la cunostinta publica urmatoarele proiecte de acte normative care la punctul 3 face referire la: “x”, rezulta foarte clar ca erau demarate toate demersurile in vederea obtinerii Planului Urbanistic Zonal inca din data de x, deci cu mult inainte de data de x cand a fost incheiat contractul invocat.

Din cele prezentate mai sus rezulta ca cele mai multe demersuri pentru

reactualizarea PUZ-ului au fost facute înainte de încheierea contractului între parti, multe dintre acestea la solicitarea contestatarii și având ca proiectant X care declara livrări către contestatara în perioada respectivă în procent de 95% din totalul livrărilor declarate către cei doi co-proprietari.

Astfel, în condițiile prezentate, întrucât nu se justifică necesitatea achiziționării serviciilor de consultanță de la SC X și având în vedere prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, urmarea inspecției fiscale nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei.

Referitor la argumentele societății contestatoare exprimate în susținerea contestației, facem următoarele precizări:

- organele de inspecție fiscală au respectat prevederile Codului de Procedură Fiscală, invocate de contribuabil, tocmai pentru stabilirea stării de fapt fiscale fiind solicitate explicații în scris contribuabilului, fiind analizate toate documentele prezentate, coroborate cu informații din baza de date ANAF;

- afirmațiile contestatorului ca *“în ciuda demersurilor inițiate de către SC M Design – Arhitectura și Urbanism SRL, societatea nu a intrat în posesia PUZ-ului necesar”* și ca *„Astfel, aceasta a fost nevoită să achiziționeze ulterior serviciile societății SC X de continuare a derulării demersurilor obținerii PUZ-ului pentru imobilul detinut”*, nu reprezintă un argument în susținerea dreptului de exercitare a deducerii taxei deductibile înscrisă în factura emisă de X atât timp cât, astfel cum a fost prezentat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la data încheierii contractului cu X erau întreprinse demersurile și obținute avizele necesare (până la stadiul obținerii Hotărârii privind aprobarea Planului Urbanistic Zonal). Mai mult, nici în timpul inspecției fiscale, nici în susținerea contestației, societatea contestatoare nu prezintă și nu face referire la nicio acțiune concretă/document care să susțină acele **„anumite demersuri ce au condus într-un final la obținerea PUZ-ului”**;

- afirmația potrivit căreia *„întrucât SC X detinea toate resursele umane, timpul și experiența necesare îndeplinirii tuturor formalităților necesare în vederea obținerii PUZ - ului, societatea a achiziționat, ulterior lunii iunie 2011, de la SC X servicii care au condus la obținerea PUZ – ului”*, nu este dovedită și susținută cu documente.

Deși au fost solicitate în scris de către organele de inspecție fiscală, nu au fost nici precizate, nici susținute cu dovezi *„formalitățile necesare în vederea obținerii PUZ – ului îndeplinite de X”*. Simpla menționare în cadrul unui document (contract) ca prestatorul detine toate *„resursele umane, timpul și experiența necesare”* nu reprezintă dovezi certe și suficiente a serviciului prestat.

Menționăm că din informațiile obținute din baza de date ANAF s-a constatat că SC X avea la acea dată cinci salariați: un consilier inginer mecanic și patru paznici și a înregistrat achiziții de la furnizori de utilități (apa, energie, telefon).

- susținerea contestatorului ca *„atât timp cât, urmarea a încheierii contractului dintre societate și SC X, aceasta din urmă a obținut PUZ-ul solicitat de către Societate, considerăm că nu este necesar ca societatea să prezinte și alte documente în susținerea realității acestor operațiuni”*, rezultând că, în consecință, și organul fiscal ar trebui să considere suficient rezultatul fără a justifica obținerea lui, contrastează cu prevederile Codului de procedură fiscală, invocate chiar de contestator, privind obligațiile organului fiscal *„să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului”*.

- decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company OOD („ALIC”) invocată de societatea contestatoare nu poate fi reținută în susținerea contestației, contractul încheiat între cele două părți conform căruia *„X se obligă prin prezentul să îndeplinească orice acțiune/formalitate necesară pentru a obține*

noul PUZ pentru Teren” neputând fi asimilat unui “contract abonament”.

- organele de inspectie fiscala nu au considerat ca obtinerea PUZ-ului nu este in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, inasa au considerat ca este obligatia contribuabilului de a sustine cu dovezi obiective necesitatea contractarii serviciilor de consultanta si de a justifica prestarea acestora.

Afirmatiile contribuabilului potrivit careia „*legislatia in materie de TVA nu contine nicio restrictie/prevedere specifica cu privire la necesitatea achizitionarii de servicii la nivelul contribuabililor*”, respectiv „*ca societatea a fost si este in continuare indreptatita sa achizitioneze orice servicii considera necesare din punct de vedere comercial/operational, indiferent de masura in care detine intern resursele umane/tehnice necesare in acest sens si/sau daca cumpara aceleasi servicii de la mai multi prestatori*” nu au sustinere legala, codul fiscal, aplicabil la acea data, prevazand foarte clar la art. 21 alin. (4) lit. m) ca sunt cheltuieli nedeductibile „*cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitaților desfășurate și pentru care nu sunt incheiate contracte*”, iar pct. 48 din Normele metodologica de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G.44/2004 prevazand ca „*Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele condții:*

- *serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre pați sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situații de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzatoare;*

- *contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitaților desfășurate.”*

Mentionam ca, contribuabilul a inregistrat contravaloarea facturii emise de X, reprezentand servicii de consultanta pentru PUZ, in contul 628 «Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti».

Or, in conditiile unei cheltuieli nedeductibile nu se poate aplica deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

„*Diferentele mari de substanta*” considerate de contestoare intre prevederile legale invocate și motivele invocate de organele fiscale nu pot fi retinute ca atare.

In fapt, Planul Urbanistic Zonal nu reprezintă o notiune abstracta. Aprobarea acestuia presupune indeplinirea unor condiții reglementate legal. Or, tocmai documente care sa ateste serviciile pretins a fi prestate de X în vederea indeplinirii conditiilor pentru aprobarea Planului Urbanistic Zonal nu au fost prezentate nici în timpul inspectiei fiscale, nici în sustinerea contestatiei.

Invocarea unor dispozitii legale naționale și unor concluzii din jurisprudenta comunitara în materie de TVA, este insuficienta în conditiile în care societatea contestatoare nu prezinta și dovezi care sa sustina afirmatiile sale.

In concluzie, organele de inspectie fiscala nu au contestat necesitatea obtinerii PUZ-ului, ci faptul ca nu se justifica necesitatea achizitionarii serviciilor facturate de catre X in conditiile in care nu au fost prezentate documente care sa sustina prestarea efectiva a acestor servicii.

- suma de **X lei** reprezentand TVA dedusa aferenta utilitatilor (telefonie, apa, energie electrica) refacturate de SC X in baza Conventiei din data de x.

Prin Conventie, anexata la raspunsul dat solicitarii la informatii se stabileste ca X si X, in calitate de proprietari comuni ai imobilului compus din terenul cu suprafata totala de x mp

si cladirile ridicate pe acesta cu suprafata totala construita de x mp, amplasate in str. x, convin ca toate cheltuielile cu privire la administrarea si intretinerea imobilului sa fie suportate de ambele parti in cote egale, incepand cu data protocolului de predare – primire a co-posesiunii imobilului - (x).

La punctul x din Conventie se prevede ca aceasta *“este valabila incepand cu data semnarii acesteia si pana la data cand cladirile care fac parte din Imobil sunt demolate in intregime conform autorizatiei de demolare care urmeaza a fi obtinuta de catre Parti. Ca urmare a demolarii cladirilor mentionate mai sus, vor fi convenite de comun acord intre Parti noii termeni si conditiile in care cheltuielile privind administrarea si intretinerea Imobilului vor fi suportate (daca este cazul).”*

In raspunsul la solicitarea de informatii inregistrat la Activitatea de inspectie fiscala sector 6 la data de x, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca: *“(...) avand in vedere faptul ca se doreste vanzarea terenului liber de constructie, Societatea si S.C. X S.A. au decis demolarea constructiilor aflate pe teren, demolarea avand loc in anul x.”*

Urmare unei noi solicitari de informatii, reprezentantul legal al societatii precizeaza in adresa de raspuns inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala sector 6 la data de x, precizeaza ca: *“in vederea protejarii imobilului – teren, liber de constructii, impotriva eventualelor acte de vandalism si/sau a ocuparii prin efracție a acestuia de catre terte persoane, societatea si S.C. X S.A. au decis angajarea de costuri cu personal de paza.*

Astfel S.C. X S.A. refactureaza lunar catre societate cota parte (50%) din urmatoarele costuri: costurile salariale ale paznicilor care sunt angajati ai S.C. X S.A. (salarii brute si contributi angajator, tichete de masa) precum si utilitatile necesare crearii conditiilor de lucru pentru angajatii respectivi, si anume: energie electrica si apa. De asemenea SC X refactureaza costurile cu o linie de telefonie fixa si cu un numar de telefonie mobila, necesare personalului de paza pentru eventualitatea in care este necesar sa apeleze la numerele de urgenta.”

In fapt, din cele prezentate mai sus rezulta ca societatea supusa inspectiei fiscale si-a exercitat dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adaugata aferenta unor cheltuieli refacturate de SC X in baza unei Conventii incheiate in anul x, ale carei prevederi privind valabilitatea acesteia nu au fost respectate, cladirile care fac parte din bunul imobil detinut in co-proprietate fiind demolate chiar in anul x, conform precizarilor reprezentantului legal.

Avand in vedere cele prezentate si prevederile art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015, respectiv art. 297 alin. (1) si alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu 01.01.2016, care stipuleaza ca, orice persoana are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, urmare inspectiei fiscale nu s-a acordat drept de deducere asupra taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei.

Referitor la argumentele societatii contestatoare exprimate in sustinerea contestatiei, facem urmatoarele precizari:

Societatea supusa inspectiei fiscale primeste lunar facturi emise de SC X reprezentand *“plata conform Conventie din x in conditiile in care Conventia incheiata intre parti la data de x prevede explicit ca “toate cheltuielile cu privire la administrarea si intretinerea Imobilului sa fie suportate de ambele Parti in cote egale”.*

Imobilul care face obiectul Conventiei, coproprietate a celor doua societati, este compus din teren, in suprafata totala de x mp si cladirile ridicate pe acesta cu suprafata totala construita de x mp.

Contribuabilul afirma in contestatie ca *„ (...) in lipsa unui act juridic (in sens de instrumentum) care sa contina prevederi contrare, atat timp cat partile la Conventie au*

continuat aplicarea mecanismului de decontare prevazut de aceasta, respectiv SC X a continuat sa refactureze cheltuielile suportate cu privire la teren, iar Societatea a continuat sa achite respectiva cota parte din cheltuieli, este de la sine inteles faptul ca partile au convenit in mod tacit extinderea aplicabilitatii prevederilor Conventiei inclusiv in ceea ce priveste cheltuielile cu administrarea/ intretinerea terenului liber de constructie”.

Se constata ca desi toate cladirile existente pe teren au fost demolate in anul x, iar prin Conventie se precizeaza ca, urmare demolarii cladirilor (moment la care inceteaza valabilitatea Conventiei) „*vor fi convenite de comun acord intre parti noii termeni si conditiile in care cheltuielile privind administrarea si intretinerea imobilului vor fi suportate (daca este cazul)*”, societatea supusa inspectiei fiscale primeste in continuare facturi in aceleasi conditii stabilite prin Conventie, fara obiect in perioada verificata.

In fapt, o factura emisa in baza unei Conventii (a carei valabilitate a incetat), in aceleasi conditii pentru care a fost incheiata Conventia (suportarea comuna a cheltuielilor de administrare a imobilului teren + constructii) in conditiile in care constructiile au fost demolate, nu reprezinta o conditie suficienta pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Mentionam ca Deciziile Curții Europene de Justiție și adresa Ministerului Finanțelor Publice, invocate de contribuabil în susținerea argumentelor privind dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor serviciilor (utilitati) facturate de X, nu pot fi retinute în susținerea contestatiei, acestea referindu-se la mecanismul taxarii inverse.

- suma de **X lei** reprezentand TVA dedusa aferenta serviciilor facturate de X - x, in baza contractului de servicii de management incheiat la data de x.

In raspunsul la solicitarea de informatii inregistrat la Activitatea de inspectie fiscala la data de x, reprezentantul legal al societatii precizeaza urmatoarele in susținerea justificarii necesitatii contractarii serviciilor de la X – x:

“Cum de regula se procedeaza in domeniul imobiliar, pentru buna desfasurare a activitatii propuse, societatea a contractat in anul x un manager de proiect, respectiv o societate specializata in acest domeniu, si anume X.

X in calitate de manager al operatiunilor societatii, actioneaza in numele asociatilor societatii, la instructiunile Consiliului de Administratie al societatii, raportand permanent cu privire la activitatea sa.

X actioneaza in principal ca intermediar intre asociatii societatii, administratorii numiti ai societatii si tertie parti implicate in activitatea societatii.

Astfel, serviciile prestate de X au constat si consta in principal in urmatoarele activitati dar fara a fi limitate la:

Verificarea cu regularitate a site-ului - imobilul - teren pentru a se asigura de integritatea si buna stare a proprietatii;

Verificarea rapoartelor intocmite de brokeri si a rapoartelor de marketing;

Elaborarea de rapoarte de marketing cu privire la vanzarea imobilului – teren;

Verificarea activitatii SC X cu privire la imobilul – teren aflat in co-proprietate;

Identificarea acelor firme de avocatura si de consultanta specializate in spetele societatii, precum si urmarirea solutionarii spetelor;

Coordonarea amplei si laborioasei activitati juridice in care a fost implicata Societatea incepand cu anul x. In acest sens X, prin reprezentantii sai, a participat la sedintele tribunalelor in toate instantele, pana la Curtea Suprema de Justitie, in care s-au judecat procesele cu actionarul SC X precum si alte x procese conexe celui principal;

Intocmirea de rapoarte catre asociatii si administratorii societatii cu privire la desfasurarea proceselor mai sus mentionate, coordonarea avocailor si urmarirea executarii sentintelor;

Coordonarea activitatilor de demolare a cladirilor aflate initial pe teren - solicitarea si primirea de oferte de servicii de demolare, negocierea tarifelor cu societatile care au oferit astfel de servicii, selectionarea castigatorului, urmarirea efectuarii demolarii constructiilor, urmarirea derularii contractului de demolare (emiterea facturilor, efectuarea platilor catre furnizor);

Urmarierea contractelor de imprumut acordate de asociati catre societate, in vederea desfasurarii activitatii;

Urmarierea permanenta a operatiunilor bancare, respectiv a disponibilitatilor din conturile bancare si a efectuarii platilor catre terti la instructiunile asociatilor;

Optimizarea cash-ului – intocmirea de cash-flow.”

Contractul de servicii de management incheiat la data de x, anexat raspunsului la solitarea de informatii, prevede ca X - x, ii va furniza societatii X “servicii de management, conform instructiunilor Consiliului de Administratie al societatii (...) in teritoriile unde societatea isi va derula afacerile, fie direct, fie prin filiale sau entitati afiliate.”;

“Furnizorul de servicii se angajeaza sa furnizeze serviciile exclusiv prin Persoana cheie care va fi aprobata de catre Societate (« Persoana cheie ») si ca in timpul duratei acestui contract, Persoana cheie va furniza serviciile exclusiv societatii. (...);”

In Contractul incheiat intre cele doua parti nu sunt stabilite tarife pentru serviciile specificate si nici termenele de executie ale acestora, fiind stabilite numai anumite drepturi ale furnizorului, respectiv :

- “Ca remuneratie pentru servicii, societatea ii va plati furnizorului de servicii, pe baza lunara, suma totala de X euro + TVA (« Onorariul pentru servicii »);”

- “(...) Societatea va suporta urmatoarele cheltuieli: cheltuieli de calatorie (inclusiv zboruri interne) si de cazare suportate de catre furnizorul de servicii in timpul calatoriilor interne de afaceri (in Romania) care sunt necesare pentru indeplinirea obligatiilor furnizorului de servicii conform acestui contract si care au fost aprobate in avans de catre societate, numai la latitudinea societatii; in plus, in cazul in care societatea hotaraste sa inchirieze spatiu de birou, atunci va suporta de asemenea costurile unui birou, al serviciilor de secretariat si al echipamentelor de birou, toate numai la latitudinea societatii.”

Toate facturile emise de X in perioada supusa inspectiei fiscale cuprind o suma fixa, x Euro (bilete de avion, transport, cheltuieli locale, etc) si o suma (variind intre x euro) reprezentand “plata per ore”.

Conform contractului, reprezentantul autorizat al X este DI. Rami Brayer.

Actul constitutiv prevede ca: “În relația cu orice terț, notar public sau orice autoritate de stat, societatea este legal reprezentată de oricare unul dintre administratorii din Grupa A împreună cu oricare unul dintre administratorii din grupa B, semnătura lor solidară angajând în mod valabil societatea.

Membrii Grupei A și Grupei B sunt:

-Grupa A: x și x

-Grupa B: x și x”.

DI. X – administrator pe o perioada nelimitata de timp nefacand parte din niciuna dintre grupe.

Administratorii societatii au “depline atributii executive, avand obligatia de a actiona cat mai bine in interesul societatii, avand urmatoarele imputerniciri si atributii principale:

- coordoneaza activitatea intregii societati;*
- reprezinta societatea in raporturile cu tertii, inclusiv cu autoritatile romane si straine;*
- angajeaza patrimoniul societatii;*
- are drept de semnatura sociala si specimen de semnatura in banca;*
- introduce sau renunta la actiunile in justitie;*

□ negociaza si incheie contracte de munca cu personalul salariat al societatii, pot as delege o parte din competentele lor unui alt administrator sal tert, ori de cate ori se afla, din orice motive, in imposibilitatea de a-si indeplini atributiile”.

Urmare solicitarii de informatii de catre organele de inspectie fiscala privind datele de identificare, adresa sediului activitatii economice, codul de inregistrare fiscala si reprezentantii X – x, „Persoana cheie” aprobata de catre X sa furnizeze servicii catre aceasta, derularea relatiei comerciale avand in vedere pct. x din Contractul de servicii de management prezentat care prevede ca „Furnizorul de servicii ii va furniza Societatii servicii de management, conform instructiunilor Consiliului de Administratie al Societatii”, reprezentantul legal al societatii precizeaza urmatoarele in adresa de raspuns inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala la data de x:

“Denumire societate – X x

Cod de inregistrare fiscala – x

Adresa sediului activitatii economice – x x

Reprezentanti – X

Persoana cheie – X

Descriere derulare relatie comerciala :

In anul x, dupa aprobarea PUZ-ului pentru terenul cumparat de la X, societatea X (X) a incheiat un contract pentru prestari servicii de management, de catre societatea X Limited(X), in vederea construirii proiectului rezidential aprobat prin PUZ si achizitionarea altor terenuri pentru dezvoltarea de noi proiecte.

X, prin persoana cheie desemnata, Dl. X, in baza imputernicirilor acordate de asociatii X, a reprezentat X in litigiile derulate in instantele judecatoresti, prin incheierea de contracte cu birouri de avocatura si coordonarea acestora conform instructiunilor asociatilor X. Aceste activitati au avut loc fie verbal (la telefon sau intalniri), fie in scris (prin e-mail, prin imputerniciri, pregatirea rapoartelor cu sumarul sedintelor diferitelor instante).

De asemenea, X s-a ocupat de punerea in aplicare a sentintelor instantelor de judecata. Astfel, prin intermediul biroului de avocatura NNDKP si a executorului judecatoresc, s-a incercat punerea societatii X in posesia terenului cumparat, in baza deciziei favorabile emise de Tribunalul Bucuresti.

In paralel, X a prospectat piata pentru gasirea unor noi oportunitati in x.

Prospectarea a inclus in fapt :

Vizite pe teren;

Cercetarea drepturilor de proprietate curente la Primariile acestor localitati, asupra proprietatilor avute in vedere a fi achizitionate;

Cercetare judiciara in detaliu a statutului juridic al proprietatilor respective(proprietari anteriori, eventuale revendicari);

Inspectarea infrastructurii existente sau a planurilor viitoare privind retelele de utilitati si asemenea, X a coordonat activitatea operationala a societatii X (litigiile in desfasurare, contractarea de imprumuturi pentru asigurarea fondurilor necesare desfasurarii activitatii si plata taxelor.

Pe fondul bulei imobiliare din perioada x, cand preturile proprietatilor cresteau in mod nerealist de la o zi la alta, asociatii X au instructat X sa opreasca activitatea de prospectare a pietei si sa se ocupe de litigiile in desfasurare si activitatea operationala a societatii X.

Intrucat procesele juridice in care a fost implicata X au durat mult timp, fara intrevederea unor solutionari favorabile imediate, asociatii X au decis in anul x sa ajunga la un compromis comercial cu celelalte parti implicate in proces.

In acest sens, X, prin persoana desemnata X, a fost imputernicita sa semneze aceasta intelegere.

Astfel, prin sentinta Curtii de Apel Bucuresti, X si X devin proprietari cu drepturi

egale(50%) asupra terenului din strada Rotasului.

X a fost numita sa organizeze in continuare demolarea cladirilor de pe teren, prin primirea de oferte si negocierea cu ofertantii a conditiilor contractelor de demolare. Apolodor SRL a fost desemnat castigator dintre ofertele primite.

X si X au hotarat asigurarea mentenantei proprietatii conform deciziei Curtii de Apel Bucuresti: imprejmuirea proprietatii si asigurarea pazei acesteia, precum si plata utilitatilor.

Ulterior, X a fost imputernicita sa reprezinte societatea X intr-un nou litigiu deschis de societatea de intermediere imobiliara, x, care a asistat la achizitionarea terenului.

Pe fondul crizei imobiliare, X a imputernicit X sa gaseasca cumparator pentru terenul achizitionat.

Ulterior, in x, datorita expirarii PUZ-ului obtinut in x, X este mandatata sa obtina aprobarea unui nou PUZ, necesar vanzarii terenului.

In cadrul demersurilor de vanzare, X(ca reprezentant al X) si X, s-au intrunit dupa 2 ani de incercari comune de a vinde terenul, si au decis scaderea pretului cerut precum si dezmembrarea terenului in 2 loturi, in speranta vanzarii partiale a acestuia.

Dupa obtinerea noului PUZ in x, X si X incep o noua campanie de promovare a vanzarii terenului, reluand legatura cu agentii imobiliare (x, etc).

Dupa o perioada de inghet a pietei imobiliare care a durat cativa ani, X si X au gasit in anul x un cumparator pentru unul dintre terenuri, cu care a semnat un antecontract de vanzare cumparare, cu optiune de cumparare si pentru celalalt.”

Se constata, din precizarile reprezentantului legal prezentate mai sus si din documentele anexate, ca doi dintre administratorii X, cate unul din fiecare grupa, il desemneaza sa reprezinte societatea pe dl. X, el insusi administrator pentru o perioada nelimitata de timp al X x SRL.

Au fost anexate raspunsului in principal documente – hotarari prin care dl. X, administrator al X este imputernicit sa reprezinte societatea in actiuni litigioase si activitati anterioare perioadei supuse inspectiei fiscale.

Mai mult, prin Hotararea adunarii generale a asociatilor X din data de x, anexata raspunsului la solicitarea de informatii, in vederea vanzarii cotei indivize de 50 % din terenul detinut in x, dezmembrarii proprietatii in mai multe parcele (...), este imputernicit sa poarte negocieri si sa semneze dl X impreuna cu “oricare dintre urmatoarele 2 persoane: x”, toti trei administratori ai X.

Din coroborarea datelor din documentele mentionate: contract, act constitutiv, raspuns solicitari informatii rezulta ca X, in calitate de parte contractanta, reprezentanta prin “persoana cheie” X (in acelasi timp administrator al X) are aceleasi atributii ca si administratorii persoane fizice ai SC X stabilite prin Actul Constitutiv. Din documentele prezentate de contribuabil in timpul inspectiei fiscale nu s-au identificat servicii prestate in plus fata de imputernicirile si atributiile stabilite administratorilor prin actul constitutiv, pentru care Adunarea Generala a Asociatilor are obligatia “sa fixeze remuneratia convenita”.

Mentionam si faptul ca X a declarat in Declaratia recapitulativa privind livrarile/achiziitiile/prestarile intracomunitare - (390 VIES) achizitii de servicii de la X. in suma de x lei, inscriind « 0 » -codul de inregistrare in scopul de TVA al X, acesta nedeclarand prestari de servicii catre contribuabilul roman.

Avand in vedere aspectele prezentate, intrucat societatea nu a putut demonstra cu documente necesitatea serviciilor prestate de X. intrucat ele reprezentau in fapt obligatiile administratorilor societatii, persoane fizice, stabilite conform actului constitutiv, insusi dl. X fiind administrator al societatii supuse inspectiei fiscale, rezulta ca nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(1) si (2), lit. a) si urmare inspectiei fiscale nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei.

Referitor la argumentele societatii contestatoare exprimate in sustinerea contestatiei, facem urmatoarele precizari:

- domnul X, singurul vorbitor de limba romana dintre administratori, cu viza de lunga sedere pe teritoriul Romaniei (in calitate de administrator), singurul administrator numit pe o perioada nelimitata de timp (ceilalti administratori avand mandate de 4 ani) este un administrator formal, fara drept de reprezentare a societatii in fata tertilor, dar in acelasi timp este persoana desemnata, printr-un contract de servicii de management, sa furnizeze societatii servicii de management conform instructiunilor Consiliului de Administratie al societatii. In fapt, nu este prevazut niciunde ca domnul X nu face parte din Consiliul de Administratie al societatii;

- conform Legii nr. 31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, mentiunile sunt opozabile de la data inregistrarii acestora. In fapt, mentiunea privind calitatea de administrator formal, fara drept de reprezentare a societatii in fata tertilor a domnului X nu a fost inregistrata la Registrul Comertului, astfel cum rezulta din Certificatul Constatator prezentat organelor de inspectie fiscala de catre societate si din informatiile obtinute din baza de date ANAF. Mai mult decat atat, se constata ca cererile de mentiuni la registrul comertului au ca solicitant pe domnul X – administrator (fie personal, fie prin imputernicit);

- afirmatia contribuabilului conform careia *“pentru functia de administrator, domnul X nu a fost remunerat in niciun fel, prin urmare nu se pune problema unei duble remuneratii pentru serviciile de management prestate”*, nu este relevanta atat timp cat organele de inspectie fiscala nu au afirmat in continutul raportului acest lucru, ci faptul ca domnul X (in acelasi timp administrator al X) are aceleasi atributii (in calitate de „persoana cheie” a X.) ca si administratorii persoane fizice ai SC X stabilite prin Actul Constitutiv, atributii pentru care Adunarea Generala a Asociatilor are obligatia, conform aceluasi Act constitutiv, *“sa fixeze remuneratia convenita”*.

De asemenea, chiar daca beneficiarul nu este persoana afiliata cu furnizorul, conform declaratiei reprezentantului legal si precizarii din punctul de vedere, este evident faptul ca prestatorul, prin persoana care presteaza efectiv serviciile, este persoana implicata, domnul X avand calitatea de administrator al societatii supuse inspectiei fiscale.

Nu reprezintă un argument nici explicatia societății contestatoare privind inscrierea, în Declarația recapitulativa „394”, serviciilor facturate de X. cu codul prestatorului „0”, existand indicii suficiente pentru a considera ca este o persoana impozabila. Or, având în vedere ca prestatorul are ca persoana desemnata pe insasi unul dintre administratorii beneficiarului, consideram ca declararea serviciilor nu ar trebui să se bazeze pe indicii suficiente ci pe dovezi relevante, iar prestatorul, de asemenea, sa declare prestarea intracomunitara către beneficiarul roman.

In acelasi timp, consideram eronata aprecierea societății contestatoare potrivit careia *„organele de inspectie fiscala nu au procedat la analiza in totalitate a starii de fapt si circumstantelor in care se afla Societatea, (...) considerand ca nu au fost indeplinite conditiile de forma pentru acordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitiile de servicii in cauza”*, toate aspectele prezentate conducand la concluzia ca societatea nu a dovedit necesitatea prestarilor de servicii achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv indeplinirea conditiilor de deductibilitate a taxei aferenta acestora.

Referitor la afirmatiile societatii contestatoare potrivit carora: *“legislatia in materie de TVA nu detaliaza documentele ce trebuie detinute in vederea justificarii faptului ca serviciile achizitionate au fost utilizate in scopul desfasurarii operatiunilor taxabile”*, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completările ulterioare:

“Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

Norme metodologice:

"79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoana impozabilă va tine următoarele evidente și documente:

- a) evidente contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;
- c) **facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică [...]**”.

Cu privire la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor sunt incidente și prevederile art. 1 și art.6 alin. (1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată conform căroră:

“Art. 1. - (1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi.”

“Art. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de **document justificativ.**

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit pct. A din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“A. Norme generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. **Documentele justificative** trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- **conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;**
- **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;**
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar

preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”.

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, după cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

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

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

Prin urmare, 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 demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie 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 sustină 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.

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

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

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

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

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

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

de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând TVA.

3.3 Referitor la TVA stabilit suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestatara nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. X, in baza carora a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, echipa de inspectie fiscala a stabilit in sarcina contestatarii o taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

X, prin contestația formulată, deși înțelege să conteste Decizia de impunere nr. X, emisa de Administratia sector 6 a Finantelor Publice, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) și art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

“Art. 269. - Forma și continutul contestatiei

(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora :

“11.1 Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 in același act normativ, potrivit cărora :

„2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, contestatara

trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 276 Soluționarea contestației

*(1)În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.***

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. X, pentru suma de x lei reprezentând TVA stabilita suplimentar, nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, fără însă să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază.

Astfel, contestatara nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a prezentat documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale invocate de către echipa de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală care au stat la baza deciziei de impunere contestată, prin care să infirme constatările acestora.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

ART. 250

„Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73, alin.(1) din Legea 207 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1)Contribuabilul/ Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, în dosarul nr.935/57/2009 se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile (actualmente 45 de zile) în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire la suma de **x lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de organele de control, având în vedere că X nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere, în baza art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se :

DECIDE

1. Respingerea, in parte ca neintemeiata a contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Administrația Sector 6 a Finantelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. X, **pentru TVA în suma de x lei.**

2. Respingerea, in parte ca nemotivata a contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Administrația Sector 6 a Finantelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. X, **pentru TVA în suma de x lei.**

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