



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de
Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Kogalniceanu, nr. 7
Brasov
Tel: 0268.547726
Fax: 0268.547730
E-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA NR.1009

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. Brasov- Activitatea de Inspectie Fiscala, privind solutionarea contestatiei depusa de SC X .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala prin care din TVA solicitata la rambursare s-a admis la rambursare TVA si s-a respins la rambursare TVA.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala prin care din TVA solicitata la rambursare s-a admis la rambursare TVA si s-a respins la rambursare TVA.

SC X, cu privire la TVA, respinsa la rambursare, motiveaza contestatia astfel:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor reprezentand cheltuieli de proiectare, TVA aferenta facturilor reprezentand cheltuieli aferente amenajarii de santier si TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare studii geologice .

De asemenea, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii de management si administrare ,emise de SC P , pentru care nu s-a facut dovada ca serviciile de management/administrare sunt prestate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturii emisa de societatea din Belgia , reprezentand contravaloare studii piata pentru care societatea nu a prezentat studii de piata sau alte documente justificative astfel incat nu s-a putut proba ca serviciile au fost prestate efectiv.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, contestatoarea mentioneaza ca obiectul de activitate al societatii il reprezinta activitatea de dezvoltare imobiliara,

sens in care cumpara respectiv vinde imobile pentru care dezvolta anumite proiecte sau pe care edifica constructii.

Contestatoarea sustine ca a achizitionat trei terenuri cu intentia de a dezvolta diverse proiecte, astfel:

Pe terenul situat in Sacele, societatea, dupa ce a obtinut un certificat de urbanism, a initiat demersurile pentru realizarea unui ansamblu de 4 blocuri cu regim de inaltime P+4+M. Edificarea constructiilor pe acest teren se putea realiza numai dupa intocmirea proiectelor necesare, obtinerea autorizatiilor si acordurilor impuse si plata taxei aferenta autorizatiei de construire.

In acest sens, sustine ca, a incheiat un contract de proiectare cu SC A, a incheiat un antecontract de construire cu SC D, a amenajat santierul, s-au efectuat studii geologice de catre SC G. Contestatoarea sustine ca cheltuielile au fost efectiv prestate in vederea realizarii obiectivului, conform Certificatului de Urbanism. Insa Primaria a refuzat in mod abuziv sa emita autorizatia de construire, drept pentru care societatea s-a adresat instantei de contencios administrativ pentru a obtine autorizatia necesara.

Astfel, contestatoarea sustine ca nu a abandonat proiectul si cheltuielile ocazionate de aceste demersuri au fost efectuate in vederea realizarii obiectului de activitate, drept pentru care cheltuielile in discutie sunt deductibile fiscal avand in vedere intentia contribuabilului la momentul efectuarii lor si nu la momentul controlului.

In ceea ce priveste celelalte doua terenuri achizitionate, contestatoarea sustine ca numai pentru unul a facut cheltuieli, respectiv a contractat proiectarea unor constructii cu SC C, a efectuat studii geologice.

Contestatoarea sustine ca cheltuielile reprezentand proiectare, amenajare santier si studii geotehnice au fost avansate exclusiv, in vederea realizarii obiectului de activitate, invocand in sustinere prevederile art.145 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie din care petenta a retinut ca exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile chiar daca acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/ serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare iar ulterior nu a mai fost posibil acest lucru.

In ceea ce priveste TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare cheltuieli administrare societate si coordonare proiecte, contestatoarea sustine ca aceste cheltuieli au fost necesare pentru realizarea obiectului de activitate, invocand in sustinere continutul Contractelor de proiect management si cooperare nr.4, 5, 6 incheiate cu SC P. Sustine ca esentiala este intentia existenta in momentul contractarii acestor servicii, daca acestea au fost achizitionate cu intentia de a fi utilizate in folosul unor operatiuni taxabile (art.145 alin.2 Cod fiscal) si dovedirea necesitatii efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate (art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal).

Contestatoarea sustine ca in cazul in speta, conditiile prevazute de lege sunt indeplinite, dovada certa fiind clauzele contractuale la care se face referire si intentia societatii in momentul contractarii acestor servicii de a le utiliza in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

In ceea ce priveste Contractul de administrare incheiat cu SC P, contestatoarea sustine ca acesta a fost incheiat pe perioada nedeterminata si are ca obiect incredintarea organizarii si gestionarii activitatii SC X in conformitate cu prevederile art.197 si art.77 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale. Considera ca TVA

aferenta acestor servicii este deductibila potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

In ceea ce priveste TVA aferenta facturii emisa de societatea din Belgia , reprezentand contravaloare studii piata, contestatoarea sustine ca concluziile organelor de inspectie fiscala sunt eronate, acesta ignorand existenta conventiei de serviciu prin care s-au contractat aceste studii de piata.

Contestatoarea sustine ca modul de executare a raportului contractual nu intereseaza pe organul fiscal ci doar existenta acestuia .

Sustine ca TVA aferenta acestor servicii trebuie incadrat in categoria deductibila indiferent daca serviciul a fost sau nu prestat pana la momentul efectuarii controlului, o eventuala neexecutare a obligatiilor asumate de prestator avand efect doar in ceea ce priveste partile contractante, fara a interesa organul fiscal.

De asemenea, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa aiba in vedere faptul ca exista documente neechivoce care atesta faptul ca TVA respinsa la rambursare este aferenta achizitiilor de servicii utilizate in vederea realizarii de operatiuni taxabile.Suma stabilita prin actul administrativ fiscal reprezentand TVA neadmisa la deducere, are natura juridica a unui drept de creanta iar dreptul de creanta are caracterul unui bun in acceptiunea art.1 din Protocolul 1, asa cum sa retinut prin jurisprudenta Curtii Europene de Justitie.

Prin urmare, contestatoarea considera ca TVA este deductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca aceste servicii au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au avut la baza documente justificative intocmite conform legii.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA, astfel din suma solicitata la rambursare, au respins la rambursare TVA si au admis la rambursare TVA.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata de societate, cu privire la TVA stabilita suplimentar , rezulta urmatoarele:

1.Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA care se compune din:

-TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii de proiectare prestate de SC A si SC C.

-TVA aferenta facturilor reprezentand servicii de amenajare santier emisa de SC D

-TVA aferenta facturilor reprezentand studii geotehnice emisa de SC G pe motiv ca societatea nu a justificat ca serviciile prestate de societatile mai sus enumerate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca, societatea isi va putea exercita dreptul de deducere a TVA in perioada fiscala in care va putea face dovada ca prestarile de servicii facturate de societatile mai sus enumerate sunt aferente operatiunilor taxabile ale societatii, in conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2. In ceea ce priveste TVA aferenta serviciilor de administrare, conform facturilor emise de SC P din raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

SC X a incheiat cu SC P conventii de management si cooperare intre parti (Anexa nr 12): avand ca obiect reprezentarea clientul pe durata realizarii constructiilor si pana la predarea finala a acestora, care fac parte din proiect.

Potrivit art.2 din Conventii, SC P va presta urmatoarele servicii: va administra si va pregati dezvoltarea programului principal, bugetul proiectului si cash-flow-ul, va supraveghea progresul conform programului principal, inclusiv respectarea datelor importante ale arhitectului, va emite rapoarte catre client prin care va furniza actualizarile legate de situatia autorizatiilor, utilitatilor si costurilor , va administra dezvoltarea schemei de design si obtinerea diverselor permise de la autoritatile locale, etc

Urmare a verificarii documentelor prezentate, controalelor incrucisate realizate organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- din anexa nr.2 la nota explicativa a SC X rezulta ca SC A in calitate de proiectant preda proiectele de arhitectura, proiectul de rezistenta, proiectele de instalatii precum si avizele cerute prin Certificatul de urbanism si alte documente necesare obtinerii autorizatiei de construire prin procesul verbal de predare-primire

-din anexa 4 la nota explicativa a SC X rezulta ca toate avizele aferente terenului de la Sacele, zona Bunloc au fost obtinute in anul 2008

-din efectuarea controlului incrucisat la SC C in calitate de proiectant pentru ansamblul situat in Brasov, rezulta ca tranzactiile derulate intre cele doua societati s-au stopat la inceputul anului 2008- luna februarie, fazele 2-5 din contractul de proiectare nefiind materializate pana la data efectuarii inspectiei fiscale

Avand in vedere cele de mai sus activitatile de administrarea schemei de design, demersurile necesare pentru obtinerea diverselor permise si autorizatii, actualizari regulate asupra situatiei costurilor, intocmirea de rapoarte periodice privind evolutia lucrarilor enumerate in notele privind activitatile desfasurate de catre SC P, nu se justifica in perioada ulterioara , respectiv 2009 si nici in perioada anterioara, avand in vedere ca o parte din avize au fost obtinute de catre SC A si de fostul proprietar al terenului situat in Brasov.

Conform fisei de cont 40100016 - SC P (Anexa nr 14) societatea verificata inregistreaza incepand cu data de 13.12.2007 servicii de management iar incepand cu luna aprilie 2008 servicii de administrare pentru care s-a dedus TVA.

Din analiza documentelor prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca, societatea nu a probat ca cheltuielile de management/ administrare au fost efectuate in vederea realizarii operatiunilor taxabile ale societatii, astfel ca au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii de management emise de SC P in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) si art.145 alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Referitor la TVA aferenta facturii, emisa de SC Belgia , din raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Societatea a inregistrat in evidentele contabile contravaloarea facturii, emisa de SC CNV Belgia , reprezentand servicii studii de piata, pentru care societatea verificata a comunicat codul propriu de inregistrare in scopuri de TVA, servicii cu locul prestarii in Romania in temeiul prevederilor art. 133 lit. g) pct 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, astfel cum a fost modificata prin Legea nr. 343/2006, cu modificarile si

completarile ulterioare, societatea verificata fiind obligata la plata taxei in temeiul art 150 alin (1) lit b) din acelasi act normativ .

Societatea a procedat la determinarea bazei de impozitare aferente prin aplicarea prevederilor art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si inregistrarea in evidentele contabile, a cuantumului taxei pe valoarea adaugata, atat ca TVA deductibila, cat si ca TVA colectata prin nota contabila:

4426" TVA deductibila " = 4427 "TVA colectata"

In urma solicitarii documentelor justificative care sa probeze realitatea acestor servicii reprezentand studii de piata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine documente privind justificarea studiilor de piata, prezentand echipei de inspectie doar Conventia de servicii si factura .

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturii, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) si art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat societatea nu a probat cu documente ca serviciile cuprinse in factura sunt prestate in folosul operatiunilor societatii.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna decembrie 2009, inregistrat la AFP Brasov, cu optiune de rambursare a soldului negativ de TVA.

In ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare, contestata de societate mentionam:

1. In ceea ce priveste TVA, contestata de societate, D.G.F.P. Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca contestatoarea are dreptul la deducerea TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii proiectare, amenajare santier si studii geotehnice, in conditiile in care nu s-a facut dovada ca prestarile de servicii efectuate de SC A, SC C, SC D si SC G sunt in mod cert destinate realizarii de operatiuni taxabile sau a altor operatiuni de natura celor prevazute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

In fapt, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca, societatea a achizitionat, in 2007 un imobil si teren aferent in suprafata totala de 16.406 mp in Brasov , in baza contractului de vanzare-cumparare.

In anul 2007 societatea a achizitionat un teren in intravilan Brasov , Calea Dirste fn. in baza contractului de vanzare-cumparare.

In anul 2007, societatea a achizitionat un teren in Sacele ,zona Dimbu Morii in baza contractului de vanzare cumparare.

Pe terenul situat in Sacele, societatea, dupa ce a obtinut un certificat de urbanism, a initiat demersurile pentru realizarea unui ansamblu de 4 blocuri cu regim de inaltime P+4+M. Edificarea constructiilor pe acest teren se putea realiza numai dupa intocmirea proiectelor necesare, obtinerea autorizatiilor si acordurilor impuse si plata taxei aferenta autorizatiei de construire.

In acest sens, SC X a incheiat cu SC A, in calitate de proiectant general contractul de proiectare prin care acesta se angajeaza sa realizeze proiectul : "Ansamblul locuinte P+4" in Sacele si cu SC C in calitate de proiectant general , contractul pentru construirea ansamblului rezidential de locuinte colective in Dirste ,

Brasov , inregistrandu-se in evidenta contabila cheltuieli si TVA aferenta acestor contracte.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus si inregistrat in evidentele contabile TVA aferenta serviciilor de proiectare.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, prin nota explicativa (Anexa nr.9), organele de inspectie fiscala au solicitat in scris informatii cu privire la proiectele realizate avand in vedere termenele de predare stipulate in contracte si cu privire la demersurile intreprinse in vederea obtinerii autorizatiei de construire.

Prin adresa (Anexa nr.10), S.C. X, precizeaza:

- in ceea ce priveste Contractul incheiat cu SC A, pretul contractului se achita de catre SC X, etapizat, fiecare plata fiind aferenta unei faze de proiectare SC X a efectuat pana in prezent doar platile aferente etapelor parcurse (etapa I si etapa II) restul platilor urmand a fi facute la implinirea de catre SC A a celorlalte etape specificate in contract.

-referitor la contractul incheiat cu SC C , conform Capitolului VI al contractului incheiat intre parti pretul contractului se achita de catre SC X etapizat, fiecare plata fiind aferenta unei faze de proiectare SC X a efectuat pana in prezent doar plata aferenta pct. 1, restul platilor nefiind efectuate datorita faptului ca proiectul este in lucru si nu am ajuns inca la o forma finala a arhitecturii imobilelor ce urmeaza a fi construite pe acest teren.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au efectuat controale incrucisate la S.C. A si la SC C, constatandu-se urmatoarele:

În urma controlului efectuat la SC A, s-au constatat urmatoarele :

Societatea verificata, in calitate de executant, a incheiat cu SC X in calitate de beneficiar, Contractul de proiectare, contract ce a avut ca obiect realizarea proiectului « Ansamblu locuinte P+ 4 » in localitatea Sacele, zona Bunloc si elaborarea documentatiei tehnice pentru Autorizatia de construire, Proiect tehnic, Detalii de executie si Caiete de sarcini pentru specialitatile : arhitectura, rezistenta, instalatii termice, sanitare, instalatii alimentare gaz si instalatii electrice inclusiv retele de distributii exterioare aferente ansamblului.

In Contractul de proiectare(pag 25 dosar contestatie), mai sus mentionat sunt stipulate termenele de predare a documentatiilor catre beneficiar, astfel:

-faza Proiect pentru Autorizatia de Construire- termen 14.02.2008

-faza Proiect Tehnic+ Detalii de executie+Caiete de Sarcini- termen 14.03.2008

-Valoarea contractului convenita intre parti este de ... euro +TVA defalcata astfel:

-avans 25%, la data semnarii contractului

-plata faza II- predare faza P.U.D de catre proiectantul general catre beneficiar , reprezentand 30% din valoarea contractului,

-plata faza III- la obtinerea Autorizatiei de construire reprezentand 35% din valoarea contractului,

-diferenta de plata , contravaloarea a 10% ,

Totodata in contract la cap. VI, art.12 sunt stipulate obligatiile proiectantului, in care se precizeaza ca acesta are obligatia sa elaboreze documentatiile , proiectele de specialitate si sa analizeze si sa introduca in proiecte recomandarile forurilor de avizare legala .

Referitor la rezilierea contractului se precizeaza la art.18 din contract ca aceasta va putea fi ceruta de una din parti cand cealalta parte nu si-a executat obligatiile contractuale ce ii revin.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca diferenta reprezentand faza III si diferenta de plata de 10 % din valoarea totala a proiectului nu a fost facturata pana la data prezentului control.

Organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului SC A informatii referitoare la serviciile de proiectare contractate conform Contractului, demersurile intreprinse in vederea obtinerii certificatului de urbanism si autorizatiei de constructie , stadiul serviciilor de proiectare precum si justificarea nefacturarii fazelor III si a diferentei de 10% din contractul mai sus mentionat.

Administratorul SC A prin adresa, precizeaza urmatoarele:

-SC A a incheiat cu SC X in anul 2007 un contract de proiectare cu clauze contractuale bine stabilite. In baza acestuia societatea de proiectare a realizat doar primele doua etape de proiectare din contract respectiv faza I a fost realizata si facturata in luna octombrie 2007 prin factura si incasata cu ordin de plata iar doua faza s-a incheiat si facturat in luna mai 2008, incasata prin banca cu ordin de plata.

-SC A mentioneaza ca a inregistrat in contabilitate facturile emise, in conturile de venituri, pentru care societatea a platit impozit pe profit si TVA de plata aferent.

Datorita situatiei economice actuale si a instabilitatii economice inceputa de la sfarsitul anului 2008 ,**proiectul nu a mai putut fi continuat in conditiile contractuale stabilite initial.**Astfel incat, **cu acordul ambelor parti s-a stabilit stoparea fazei urmatoare de proiectare pana la momentul in care beneficiarul va considera ca acestea reprezinta o oportunitate de piata** , astfel incat si proiectul sa poata fi reluat de la faza stopata initial.

Administratorul SC A face precizarea ca au fost respectate de catre ambele parti in totalitate clauzele contractuale, urmand a se relua si finaliza proiectul ulterior.

În urma controlului efectuat la **S.C. C**, s-au constatat urmatoarele :

Societatea verificata, in calitate de executant, a incheiat cu SC X, in calitate de beneficiar, Contractul de proiectare, contract ce a avut ca obiect executarea lucrarilor de proiectare in conformitate cu tema de proiectare si prevederile Certificatului de urbanism (ce urmeaza a fi obtinut de catre beneficiar) pentru construirea Ansamblului rezidential de locuinte colective alcatuit din trei imobile D+P+3E+M, parcare subterana la demisol, imprejmuire , organizare de santier si amenajari exterioare precum si documentatia tehnica pentru faza PAC (Proiect pentru autorizatia de construire) inclusiv documentatiile necesare obtinerii avizelor prevazute in Certificatul de urbanism (inclusiv PUZ) si faza PT + DE+ CS pentru specialitatile :arhitectura,rezistenta, instalatii termice, instalatii sanitare, instalatii alimentare gaz metan, instalatii electrice, racorduri, drumuri si sistematizare verticala, inclusiv retelele de distributie exterioare aferente.

Conform Contractul de proiectare(existent la pag.10 din dosar), ansamblul rezidential urmeaza a fi edificat pe terenul proprietatea beneficiarului situat in municipiul Brasov.

Durata executiei lucrarilor este de 120 zile, lucratoare de la data semnarii contractului.

Pretul contractului este de 4,5% din intreaga valoare a investitiei, exclusiv TVA.

Conform art.5.3 din contract, pretul va putea fi modificat numai in cazul in care beneficiarul renunta la o parte din lucrarile comandate sau comanda unele lucrari suplimentare .

Conform art.7.4 din contract, **beneficiarul are obligatia de a intreprinde demersurile necesare in vederea obtinerii Certificatelor de urbanism a tuturor avizelor si acordurilor a autorizatiilor de construire, in baza documentatiei furnizate de proiectant.**

De asemenea beneficiarul are obligatia de a achita pretul contractului la termene si conditiile stabilite in contract.

Potrivit art 6.1 din contract, beneficiarul are obligatia achitarii pretului contractului astfel :

- ... EURO, exclusiv TVA, la data semnarii contractului cu titlu de avans;
- ... EURO, exclusiv TVA, la data depunerii documentatiei in vederea obtinerii P.U.Z;
- EURO, exclusiv TVA, la data predarii documentatiei tehnice pentru faza P.A.C(proiect pentru autorizatia de construire);
- EURO, exclusiv TVA, la data predarii documentatiei tehnice pentru faza P.T. + D.E. +C.S.

Diferente de plata va fi achitata in patru transe egale lunare , facturile aferente acestor sume urmand a fi emise pe data de 30 a fiecarei luni.

Totodata in contract la cap. VII sunt stipulate obligatiile prestatorului, din care la art.7.1 se precizeaza ca proiectantul are obligatia sa respecte dispozitiile legale referitoare la calitatea in constructii asumandu-si o serie de responsabilitati aferente acestora.

Referitor la rezilierea contractului se precizeaza la cap. XII ca acest contract poate fi reziliat unilateral doar in cazul in care oricare dintre partile contractante nu indeplineste obligatiile asumate.

In urma verificarii documentelor justificative si a evidentei financiar contabile s-a constatat ca S.C. C a emis doar factura de avans iar diferenta prevazuta in contract , aferenta transelor 2-5 nu a fost facturata pana la data prezentului control.

In scopul verificarii aspectelor semnalate mai sus si a determinarii starii de fapt fiscale,organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului SC C, informatii cu privire la serviciile de proiectare executate conform contractului si daca beneficiarul a intreprins toate demersurile necesare obtinerii certificatului de urbanism si autorizatiei de construire, stadiul serviciilor de proiectare la data prezentei solicitari precum si justificarea nefacturarii transelor 2-5 din contractul mai sus mentionat.

In raspunsul formulat administratorul societatii de proiectare precizeaza ca s-au realizat propunerii de arhitectura , fapt care s-a materializat prin "realizarea unui proiect pentru trei imobile cu apartamente (locuinte colective) din care imobilele 1 si 2 s-au unit printr-un rost de trasare devenind un singur imobil.Conform ultimei variante acceptate de catre beneficiar au rezultat doua imobile". La acest punct au fost prezentate detaliat caracteristicile urbanistice ale ansamblului rezidential care face obiectul proiectului.

Proiectantul precizeaza ca in acest stadiu fizic al lucrarilor de proiectare se poate proceda la realizarea urmatoilor pasi conform contractului cu conditia existentei cerficatului de urbanism iar obtinerea acestuia cade in sarcina beneficiarului.

Intrucat Certificatul de urbanism nu a fost obtinut lucrarile de proiectare au fost sistate.

Mentioneaza de asemenea , ca lucrarile de proiectare vor fi reluate in momentul in care **situatia financiara a beneficiarului** ii va permite acest lucru. Un alt aspect economic care a condus la luarea deciziei de suspendare temporara a lucrarilor de proiectare il constituie situatia economica defavorabila ce a survenit imediat dupa data

semnarii contractului de proiectare, fapt ce a condus **la amanarea acestuia pana la luarea unor decizii de catre conducerea societatii SC X.**

Organele de inspectie fiscala , prin adresa, au solicitat informatii Primariei Sacele cu privire la Autorizatia de construire, pentru ansamblu de locuinte din Sacele.

De asemenea s-au solicitat informatii Primariei Mun.Brasov cu privire la Autorizatia de construire pentru ansamblurile rezidentiale din Brasov.

Primaria Mun. Sacele, prin Adresa(pag. 171 din dosar), mentioneaza ca autorizatia de construire nu a fost eliberata deoarece hotararea Consiliului local de aprobare a planului Urbanistic „ Construire ansamblu de locuinte colective S+P+4E+2M” a fost anulata , orice actiune pentru eliberarea vreunui document in scopul de mai sus este sistata pana la rezolvarea litigiului aflat pe rol.

Primaria Brasov, prin Adresa(pag. 170 din dosar) mentioneaza ca in evidentele Primariei, SC X nu figureaza cu solicitare pentru obtinerea autorizatiei de construire.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, SC X a inregistrat in evidentele contabile facturile emise de SC D in calitate de promitent-executant, reprezentand avansuri, in baza Anteccontractului de executie lucrari de constructii(pag. 16 dosar), care are ca obiect efectuarea de lucrari de structura, arhitectura si instalatii la 4 cladiri de locuit, pe amplasamentul format din teren intravilan situat in Sacele.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC D a emis facturi reprezentand contravaloare lucrari de amenajare santier, TVA fiind dedusa in jurnalul de cumparari aferent lunii septembrie 2008 la pozitia nr.4

In ceea ce priveste TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare studiilor geotehnice, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a dedus TVA in luna martie 2008 emisa de SC G , reprezentand studii geotehnice facturate in baza contractului(pag.20 din dosar).

Obiectul contractului il reprezinta realizarea de studii geotehnice si efectuarea de analiza a terenului de fundare prin foraje geotehnice pentru terenurile situate in mun.Sacele,si Calea Bucuresti -Darste.

Analizand documentele prezentate, precum si explicatiile scrise, furnizate de SC X si SC A respectiv SC C(in calitate de proiectanti) , organele de inspectie au constatat ca, in perioada fiscala in care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA (TVA servicii proiectare, studii geotehnice, amenajare santier), nu au fost indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere, intrucat societatea nu a putut proba ca prestarile de servicii astfel facturate sunt, in mod cert, aferente operatiunilor taxabile, avand in vedere urmatoarele :

- autorizatia de construire nu a fost eliberata pentru ansamblul de locuinte colective S+P+4E+2M Sacele, deoarece hotararea Consiliului local de aprobare a planului Urbanistic „ Construire “ a fost anulata , a fost sistata eliberarea oricarui document in acest scop pana la rezolvarea litigiului aflat pe rol.

- in evidentele Primariei Municipiului Brasov, SC X nu figureaza cu solicitari pentru obtinerea autorizatiei de construire.

- SC C in calitate de proiectant general nu a finalizat urmatoarele etape de proiectare deoarece nu a intrat in posesia certificatului de urbanism , obtinerea acestuia fiind in sarcina beneficiarului. (SC X)

- SC A in calitate de proiectant general nu a finalizat toate fazele conform clauzelor contractuale stabilite initial.Astfel incat, cu acordul ambelor parti s-a stabilit stoparea fazei urmatoare din contract pana la momentul in care beneficiarul va considera ca acestea reprezinta o oportunitate de piata , astfel incat si proiectul sa poata fi reluat de la faza stopata initial.

In contestatia formulata cu privire la TVA, contestatoarea sustine ca cheltuielile reprezentand proiectare, amenajare santier si studii geotehnice au fost avansate exclusiv iar serviciile au fost efectiv prestate in vederea realizarii obiectivului, conform Certificatului de Urbanism si sustine ca Primaria Sacele a refuzat in mod abuziv sa emita autorizatia de construire, drept pentru care societatea s-a adresat instantei de contencios administrativ pentru a obtine autorizatia necesara.

Astfel, contestatoarea sustine ca nu a abandonat proiectul si cheltuielile ocazionate de aceste demersuri au fost efectuate in vederea realizarii obiectului de activitate, drept pentru care cheltuielile in discutie sunt deductibile fiscal avand in vedere intentia contribuabilului la momentul efectuarii lor si nu la momentul controlului.

In ceea ce priveste celelalte doua terenuri achizitionate, contestatoarea sustine ca numai pentru unul s-au facut cheltuieli , respectiv a contractat proiectarea unor constructii cu SC C(contractul de proiectare), a efectuat studii geologice.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada verificata, care dispun:

-art.134

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

-art.134¹

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

-art.147¹

Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.”

Conform pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

“(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa 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.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA in masura in care are intentia de a desfasura activitate economica generatoare de operatiuni taxabile, sustinuta de dovezi obiective din care sa rezulte ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile prezente sau viitoare.

In cauza in speta, documentele existente la dosarul cauzei (contractele incheiate cu proiectantii, controalele efectuate la proiectanti, notele explicative ale societatii si proiectantilor, adresele emise de Primaria Sucele si Brasov) rezulta ca petenta nu a depus toate diligentele pentru obtinerea autorizatiei de construire iar in prezent, toate operatiunile demarate de SC X in vederea realizarii obiectului sau de activitate, respectiv " Dezvoltare, promovare imobiliara" **sunt sistate**.

Din analiza starii de fapt , intarita de declaratiile furnizate de prestatorii de servicii de proiectare prin notele explicative solicitate de organul de inspectie fiscala, sistarea derularii proiectelor s-a efectuat cu acordul partilor.

Totodata, societatea nu a obtinut pana la data inspectiei fiscale si ulterior, autorizatiile de construire de la Primaria Municipiului Sucele , societatea aflandu-se in litigiu cu primaria, litigiu ce se afla pe rolul Tribunalului.

La Primaria Municipiului Brasov, societatea nu a efectuat solicitari in acest sens, nefiind astfel autorizata sa construiasca pe nici unul din terenurile pe care le-a achizitionat pe raza Mun.Brasov.

Se retine astfel ca, prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor sale taxabile.In acelasi timp incheierea unor contracte de proiectare imobiliara, studii geotehnice, antecontracte de executare lucrari de constructii si prezentarea facturilor emise de catre prestatorii de servicii nu pot asigura exercitarea neconditionata a dreptului de deducere a TVA, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte la cererea organelor de inspectie fiscala dovezi obiective care sa-i sustine intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea imobilelor ce vor fi construite pe terenurile achizitionate.

Dupa cum am precizat si mai sus, in prezent, proiectele privind realizarea imobilelor au fost sistate din urmatoarele motive, conform notelor explicative:

- situatia economica actuala si instabilitatea economica
- lipsa finantarii de catre societate

-reprezentarea catre proiectant a certificatului de urbanism in vederea finalizarii proiectului pentru ansablului rezidential pe terenul achizitionat in Brasov, obtinerea acestuia fiind in sarcina beneficiarului (SC X).

-neacordarea de catre Primaria Sacele a autorizatiei de construire a ansamblului de 4 blocuri pe terenul din Sacele

In contestatia formulata contestatoarea, invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, C110/94(INZO), din care petenta a retinut ca exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile chiar daca acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/ serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare iar ulterior nu a mai fost posibil acest lucru.

Afirmatia contestatoarei nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte intentia societatii de a concretiza aceste proiecte.

In speta, Jurisprudenta Curtii Europene de justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/1998 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**In cazurile de frauda sau de abuz, in care , de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara , printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care cuprind în mod 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 și să demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor taxabile ale acesteia.

Totodată, din jurisprudența comunitară reiese că justificarea (demonstrarea) exercitării dreptului de deducere nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile, activitatea economică fiind considerată ca începută din momentul în care persoana impozabilă intenționează să desfășoare o astfel de activitate, ceea ce implică faptul că persoana respectivă să prezinte dovezi care să-și susțină intenția de a desfășura activități cu drept de deducere.

După cum am precizat și mai sus, condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art.145-147 din Codul fiscal și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă.

Intenția de a desfășura operațiuni taxabile sau operațiuni scutite de taxă prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, trebuie dovedită cu documente, de către contestatoarele.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

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

iar potrivit prevederilor art.7 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Astfel, din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat documentele și informațiile necesare stabilirii stării de fapt fiscale (controlate încrucisate efectuate la proiectanți, note explicative, documentele prezentate de societate) constatând ca :

- autorizația de construire nu a fost eliberată pentru ansamblul de locuințe colective S+P+4E+2M Sacele, deoarece hotărârea Consiliului local de aprobare a planului Urbanistic „ Construire ansamblu locuințe” a fost anulată , a fost sistată eliberarea oricărui document până la rezolvarea litigiului aflat pe rol.

- în evidențele Primăriei Municipiului Brașov, SC X nu figurează cu solicitări pentru obținerea autorizației de construire.

- SC C în calitate de proiectant general nu a finalizat următoarele etape de proiectare deoarece nu a intrat în posesia certificatului de urbanism în vederea realizării

ansablului rezidential pe terenul achizitionat in Brasov, obtinerea acestuia fiind in sarcina beneficiarului (SC X).

Din Contractului incheiat cu SC C rezulta ca durata executiei lucrarilor este de 120 zile de la data semnarii contractului, emitandu-se doar factura de avans.

- SC A in calitate de proiectant general nu a finalizat toate fazele conform clauzelor contractuale stabilite initial. Astfel incat, cu acordul ambelor parti s-a stabilit stoparea fazei urmatoare din contract pana la momentul in care beneficiarul va considera ca acesta reprezinta o oportunitate de piata, astfel incat si proiectul sa poata fi reluat de la faza stopata initial.

Ultima factura emisa de SC A catre SC X a fost in data de 07.05.2008.

- SC D a emis in factura cu TVA aferenta, reprezentand contravaloare lucrari de amenajare santier in septembrie 2008

- SC G emis factura reprezentand studii geotehnice facturate in baza contractului

Se constata astfel ca, proiectele si lucrarile privind realizarea obiectului de activitate respectiv dezvoltare imobiliară au fost sistate in anul 2008 si pana la data controlului (2010) acestea nu au fost reluate.

Organele de inspectie fiscala in mod legal au retinut faptul ca societatea nu a justificat ca serviciile prestate de SC A, SC C, SC G si SC D sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile sau celorlalte operatiuni de natura celor prevazute la art.145 alin.(2) din Codul Fiscal si au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor emise de SC A, SC C, SC G si SC D in baza contractelor respectiv antecontractului, incheiate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala in mod legal a retinut ca societatea isi va putea exercita dreptul de deducere a TVA in perioada fiscala in care va putea face dovada prestarii de servicii facturate de societatile mai sus enumerate, in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu depaseasca perioada prevazuta la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal. In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior.

Dupa cum am mentionat si mai sus, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

La dosarul contestatiei, societatea nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte intentia societatii de a realiza in continuare ansamblu de 4 blocuri cu regim de inaltime P+4+M, pe terenul din Sacele sau ansamblu rezidential din Brasov.

Sustinerile contestatoarei cu privire la faptul ca "nu a abandonat proiectul" nu pot fi luate in considerare in solutionarea contestatiei fara documente care sa justifice acest fapt.

Legiuitorul prin art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal da posibilitatea contribuabililor sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in momentul in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

În consecința, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la respingerea la deductibilitate a TVA aferentă serviciilor de proiectare, studii geotehnice și amenajare șantier, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente suplimentare la dosarul contestației.

La art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

“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.”

Având în vedere cele prezentate în conținutul deciziei urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X cu privire la TVA aferentă serviciilor de proiectare, studii geotehnice și amenajare șantier.

2.În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor de administrare, contestate de societate, menționăm:

În fapt, SC X a încheiat cu SC P următoarele convenții de management și cooperare între părți (Anexa nr 12):

-Convenția nr.4 având ca obiect: "să reprezinte clientul pe durata ianuarie 2008 până la predarea finală a clădirilor care fac parte din proiect" pentru terenul din Brașov, Calea București, Darste.

-Convenția nr.5 având ca obiect: "să reprezinte clientul pe durata noiembrie 2007 până la predarea finală a clădirilor care fac parte din proiect" pentru terenul din Brașov.

-Convenția nr.6 având ca obiect: "să reprezinte clientul pe durata noiembrie 2007 până la predarea finală a clădirilor care fac parte din proiect" pentru terenul din Sacele, Dambu Morii.

Societatea a încheiat cu SC P, contractul de administrare încheiat la data de 24.04.2008 (Anexa nr 13) prin care societatea mandată SC CNV încredințează administratorului mandatar SC P, organizarea și gestionarea activității SC X, reprezentarea societății în raporturile cu terți purtând răspunderea pentru modul în care îndeplinește actele de administrare, în schimbul tarifului prevăzut la cap. IV din contractul mai sus menționat.

Organele de inspecție fiscală, analizând fișa contului 40100016 -SC P (Anexa nr 14), pe perioada decembrie 2007-decembrie 2009, au constatat că SCX a înregistrat, începând cu luna decembrie 2007, servicii de management iar începând cu luna aprilie 2008, servicii de administrare, pentru care s-a dedus TVA.

Din documentele prezentate în timpul controlului și demersurile întreprinse de organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii stării de fapt fiscale societatea nu a probat că cheltuielile de management/administrare au fost efectuate în vederea realizării operațiunilor taxabile ale societății, astfel că organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă facturilor reprezentând contravaloare servicii de management emise de SC P în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) și art.145 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

In contestatia formulata, SC X sustine ca aceste cheltuieli au fost necesare pentru realizarea obiectului de activitate, invocand in sustinere continutul Contractelor de project management si cooperare nr.4, 5, 6 incheiate cu SC P.

Contestatoarea sustine ca in cazul in speta, conditiile prevazute de lege sunt indeplinite, dovada certa fiind clauzele contractuale la care se face referire si intentia societatii in momentul contractarii acestor servicii de a le utiliza vederea realizarii de operatiuni taxabile.

In ceea ce priveste Contractul de administrare incheiat cu SC P, contestatoarea sustine ca acesta a fost incheiat pe perioada nedeterminata si are ca obiect incredintarea organizarii si gestionarii activitatii SC X in conformitate cu prevederile art.197 si art.77 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale. Considera ca TVA aferenta acestor servicii este deductibila potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

-art.145

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

In temeiul prevederilor legale mai sus citate se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca persoana impozabila sa justifice ca serviciile au fost prestate in beneficiul sau si ca acestea sunt utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Referitor la serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; “

coroborat cu dispozitiile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , unde referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu

serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, se precizeaza:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile de management, asistenta, consultanta sau alte prestari trebuie sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului iar prestarea efectiva a serviciilor efectuate sa fie justificata prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei si prezentate in timpul controlului, se retin urmatoarele:

Conventia nr.4 din 10.12.2007 incheiata intre SC X in calitate de client si SC P in calitate de prestator are ca obiect reprezentarea clientului pe durata perioadei ianuarie 2008 pana la predarea finala a cladirilor care fac parte din proiect" pentru terenul din Brasov, Darste .

- La art.2 din Conventia nr.4 sunt stipulate serviciile prestate de SC P, respectiv: va administra si va pregati dezvoltarea programului principal, bugetul proiectului si cash-flow-ul, va supraveghea progresul conform programului principal, inclusiv respectarea datelor importanțe ale arhitectului, **va emite rapoarte catre client prin care va furniza actualizarile legate de situatia autorizatiilor, utilitatilor si costurilor**, va administra dezvoltarea schemei de design si obtinerea diverselor permise de la autoritatile locale, va stabili prezenta permanenta a unui diriginte de santier, va administra toate lucrarile pe santier si va raporta clientului, va face raporturi privind variatiile de cost si schimbarile scontate ale sumei contractuale, etc

In conventie, este stabilita si valoarea prestarii de servicii, respectiv:

-un comision de 10% din profitul realizat de SC G din proiect

-o taxa de administrare lunara care nu face parte si nici nu se va deduce din comisionul mai sus mentionat, care se va plati catre SC P incepand cu 1 ianuarie 2008.

-SC P va primi un comision de agent de 2% calculat la pretul de vanzare (fara TVA) daca vanzarea se va face prin serviciile sale.

Conventia nr.5 incheiata intre SC X in calitate de client si SC P in calitate de prestator are ca obiect reprezentarea clientului pe durata noiembrie 2007 pana la predarea finala a cladirilor care fac parte din proiect" pentru terenul din Brasov, .

La art.2 din conventie sunt stipulate serviciile prestate de SC P respectiv: va administra si va pregati dezvoltarea programului principal, bugetul proiectului si cash-flow-ul, va supraveghea progresul conform programului principal, inclusiv respectarea datelor importanțe ale arhitectului, va emite rapoarte catre client prin care

va furniza actualizarile legate de situatia autorizatiilor, utilitatilor si costurilor , va administra dezvoltarea schemei de design si obtinerea diverselor permise de la autoritatile locale, va stabili prezenta permanenta a unui diriginte de santier, va administra toate lucrarile pe santier si va raporta clientului, va face raporturi privind variatiile de cost si schimbarile scontate ale sumei contractuale, etc

In conventie, este stabilita si valoarea prestarii de servicii, respectiv:

-un comision de 10% din profitul realizat de SC X din proiect

-o taxa de administrare lunara care nu face parte si nici nu se va deduce din comisionul mai sus mentionat, care se va plati catre SC P incepand cu 1 noiembrie 2007.

-SC P va primi un comision de agent de 2% calculat la pretul de vanzare (fara TVA) daca vanzarea se va face prin serviciile sale.

Conventia nr.6 incheiata intre SC X in calitate de client si SC P in calitate de prestator are ca obiect reprezentarea clientului pe durata noiembrie 2007 pana la predarea finala a cladirilor care fac parte din proiect" pentru terenul din Sacele, zona Dambu Morii.

La art.2 din conventie sunt stipulate serviciile prestate de SC P respectiv: va administra si va pregati dezvoltarea programului principal, bugetul proiectului si cash-flow-ul , va supraveghea progresul conform programului principal, inclusiv respectarea datelor importante ale arhitectului, va emite rapoarte catre client prin care va furniza actualizarile legate de situatia autorizatiilor, utilitatilor si costurilor , va administra dezvoltarea schemei de design si obtinerea diverselor permise de la autoritatile locale, va stabili prezenta permanenta a unui diriginte de santier, va administra toate lucrarile pe santier si va raporta clientului, va face raporturi privind variatiile de cost si schimbarile scontate ale sumei contractuale etc.

In conventie, este stabilita si valoarea prestarii de servicii, respectiv:

-un comision de 10% din profitul realizat de SC X din proiect

-o taxa de administrare lunara care nu face parte si nici nu se va deduce din comisionul mai sus mentionat, care se va plati catre SC P incepand cu 1 noiembrie 2007.

-SC P va primi un comision de agent de 2% calculat la pretul de vanzare (fara TVA) daca vanzarea se va face prin serviciile sale.

Din Contractul de administrare (Anexa nr 13) rezulta ca societatea mandanta SC CNV incredinteaza administratorului mandatar SC P organizarea si gestionarea activitatii SC X, reprezentarea societatii in raporturile cu tertii purtand raspunderea pentru modul in care infaptuieste actele de administrare , in schimbul tarifului prevazut la cap. IV din contractul mai sus mentionat.

Potrivit contractului de administrare, SC P in calitate de prestator se obliga sa presteze urmatoarele servicii :

-reprezinta societatea in fata tertilor

-vizeaza bilantul contabil

-angajeaza personalul societatii

-hotaraste cu privire la activitatea societatii

-aplica hotararile asociatilor

-orice atributii acordate prin lege sau prin Act constitutiv

-are dreptul de a reprezenta cu puteri de pline SC X

Obligatiile administratorului cu privire la dezvoltarea unor proiecte imobiliare constau in:

- administrarea si dezvoltarea programului principal si cash-flow-ul anticipat;
- va administra impreuna cu arhitectul dezvoltarea conceptului de design ;
- va supraveghea progresul conform programului principal, inclusiv respectarea datelor importante ale arhitectului, inclusiv informatii actualizate, furnizate de arhitect pentru cererile de autorizatii si aprobari;

Pentru intreaga perioada de pre-contract SC P va pregati si va emite rapoarte catre CNV care va furniza actualizari regulate asupra situatiei autorizatiilor, utilitatilor si costurilor.

-va intocmi evaluarea detaliata independenta pentru lucrarile de constructii por ejemplo baza schitelor si specificatiilor furnizate de arhitect , etc

La art.4 din contract se precizeaza valoarea contractului, respectiv:

-administratorul va incasa lunar suma de ...euro+TVA

-decontarea pe baza documentelor justificative a cheltuielilor de cazare, diurna, transport si a altor cheltuieli, pentru deplasarile in interes de serviciu

-un procent de 10 % +TVA din profitul realizat de SC X din proiectele imobiliare dezvoltate pe terenurile proprietatea SC X

-un procent de 2% +TVA calculat la pretul de vanzare daca vanzarea se realizeaza prin serviciile sale.

Prin nota explicativa, organele de inspectie fiscala au solicitat contestatoarei, documente privind justificarea serviciilor prestate de SC P, potrivit contractului de administrare respectiv rapoartele de lucru care sa justifice necesitatea si prestarea efectiva a acestor servicii.

De asemenea , conform obligatiilor prestatorului din contractele de administrare mentionate mai sus, cat si a drepturilor de remunerare lunare a serviciilor prestate organele de inspectie fiscala au solicitat precizari referitoare la materializarea serviciilor in conditiile in care obiectul principal de activitate al societatii : "Dezvoltare, promovare imobiliara" nu s-a concretizat pana la data prezentei verificari.

S.C. X, prin Adresa , sustine ca toate activitatile necesare realizarii obiectului de activitate s-au realizat prin intermediul SC P si enumera activitatile necesare realizarii obiectului de activitate respectiv "Dezvoltare(promovare) imobiliara" enumerand astfel achizitia de terenuri, obtinerea planurilor de proiectare(proiect arhitectura, proiect structura, proiect instalatii termice) precum si obtinerea avizelor necesare constructiei.

Anexeaza facturile fiscale si anexele la facturile fiscale emise de catre SC P, reprezentand raportul de activitate lunar."

Analizand Notele privind activitatile desfasurate de catre SC P, pentru realizarea obligatiilor de serviciu pentru SC X se retine ca acestea cuprind date cu caracter general, repetitiv , fiind enumerate o serie de activitati (administrarea schemei de design impreuna cu arhitectul, demersurile necesare pentru obtinerea diverselor permise si autorizatii, actualizari regulate asupra situatiei costurilor, intocmirea de rapoarte periodice privind evolutia lucrarilor) facturate in fiecare luna fara ca acestea sa fie justificate cu rapoarte de lucru, situatii de lucrari sau alte documete.

De asemenea, din documentele prezentate in timpul controlului rezulta ca o parte din avize au fost obtinute de catre SC A si de fostul proprietar al terenului situat in Brasov si nu de SC P.

Mai mult, urmare a efectuarii controlului incrucisat la SC C, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-SC P(administrator la SC X) in calitate de comisionar, a incheiat cu SC C, contractul de comision, avand ca obiect identificarea de catre SC P a beneficiarilor proiectelor si documentatiilor tehnice, in vederea construirii de imobile precum si intermedierea incheierii contractelor intre beneficiar si SC C. Valoarea contractului mai

sus mentionat, respectiv comisionul care se va achita de catre comitent, reprezinta diferenta dintre pretul incasat de catre SC C de la beneficiar si valoarea de .. EURO, exclusiv TVA .

S-a constatat ca SC P a incasat contravaloarea sumei de .. euro, exclusiv TVA in urma intermediarii serviciilor de proiectare din contractul mai sus mentionat, desi printre obligatiile stipulate in conventiile nr.4,5 si 6 si contractul de administrare privind organizarea si gestionarea activitatii SC X este inclusa administrarea si dezvoltarea programului principal si cash-flow-ul anticipat.

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare care sa demonstreze ca serviciile facturate de SC P si inregistrate in evidentele contabile ale SC X au fost efectiv prestate si utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca pentru determinarea necesitatii efectuării cheltuielilor aferente contractelor de proiect management si cooperare nr.4, 5, 6, organele de control ar fi trebuit sa analizeze continutul acestor contracte si sa stabileasca daca serviciile la care s-a obligat SC P sunt sau nu necesare realizarii obiectului de activitate al societatii **si nu sa analizeze in concret activitatile desfasurate de societatea prestatoarea pana la momentul controlului.**

Afirmatia contestatoarea nu poate fi luata in considerare deoarece, conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Potrivit prevederilor pct 48 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, se precizeaza in mod clar ca pentru a deduce aceste cheltuieli trebuie sa îndeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; **justificarea prestarii efective a serviciilor se efectuează prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piată sau orice alte materiale corespunzatoare;**

- contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Intrucat conventiile si contractul, incheiate nu pot constitui document primar pentru emiterea facturilor in cauza, contestatoarea trebuie sa prezinte in sustinere documente care sa ateste punerea in executare a contractului de administrare si conventiilor care sa defineasca in ce au constat aceste servicii , timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat.

Dupa cum am mentionat si mai sus, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA si sa prezinte documentele justificative din care sa rezulte ca prestarea de servicii a fost efectiv realizata.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca, contestatoarea nu a justificat in timpul controlului sau in faza de contestatie cu documente (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piată sau orice alte materiale corespunzatoare) prestarea efectiva si modul de derulare a operatiunilor care fac obiectul contractului si conventiilor incheiate, fiind incalcate in acest fel prevederile legale citate mai sus.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili realitatea ori utilitatea serviciilor facturate de SC P in conditiile in care proiectele privind realizarea ansamblurilor de locuinte in Sacele si Brasov s-au suspendat in anul 2008, acestea fiind la faza I, II de proiect iar o parte din avize au fost obtinute de catre SC A si de fostul proprietar al terenului situat in Brasov.

Cu atat mai mult, nu se justifica necesitatea serviciilor facturate de SC P in anul 2009, inregistrate in contul 40100016 - (Anexa nr 14).

Se retine astfel ca, TVA aferenta facturilor emise de SC P, inregistrate in evidentele contabile ale SC X pe perioada 13.12.2007-14.12.2009, Conform fisei de cont 40100016 - SC P(Anexa nr 14), pentru care nu s-a putut stabili realitatea ori utilitatea serviciilor facturate, respectiv daca serviciile au fost efectuate si au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, nu este deductibila fiscal fiind incalcate prevederile legale in speta.

In concluzie, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere, in sensul respingerii la deductibilitate TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii de management emise de SC P, intrucat argumentele din contestatie nu sunt de natura sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

3. Referitor la TVA aferenta facturii, emisa de SC CNV Belgia, contestata de societate, mentionam:

D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta facturii, emisa de SC Belgia reprezentand contravaloare servicii privind studii de piata, in conditiile in care nu prezinta argumente care sa justifice necesitatea si utilitatea acestor servicii.

In fapt, SCX inregistrat in evidentele contabile contravaloarea facturii 2008, emisa de SC Belgia , reprezentand contravaloare servicii studii de piata, pentru care societatea verificata a comunicat codul propriu de inregistrare in scopuri de TVA, servicii cu locul prestarii in Romania in temeiul prevederilor art. 133 lit. g) pct 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, astfel cum a fost modificata prin Legea nr. 343/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea verificata fiind obligata la plata taxei in temeiul art 150 alin (1) lit b) din acelasi act normativ .

Societatea a procedat la determinarea bazei de impozitare aferente prin aplicarea prevederilor art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si inregistrarea in evidentele contabile, a cuantumului taxei pe valoarea adaugata, atat ca TVA deductibila, cat si ca TVA colectata prin nota contabila:

4426" TVA deductibila " = 4427 "TVA colectata"

Organele de inspectie fiscala au solicitat documente justificative care sa probeze ca aceste servicii sunt aferente studiilor de piata. S-a constatat ca societatea nu detine documente privind justificarea studiilor de piata, prezentand echipei de inspectie doar Conventia de servicii si factura .

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturii, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) si art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat societatea nu a probat cu documente ca serviciile cuprinse in factura sunt prestate in folosul operatiunilor societatii.

Cu privire la acest capat de cerere contestatoarea sustine ca, concluziile organelor de inspectie fiscala sunt eronate, acesta ignorand existenta conventiei de serviciu din data de 09.06.2008 prin care s-au contractat aceste studii de piata. Modul de executare a raportului contractual nu intereseaza pe organul fiscal ci doar existenta acestuia .

Sustine ca TVA aferenta acestor servicii **trebuie incadrat in categoria deductibila indiferent daca serviciul a fost sau nu prestat pana la momentul efectuarii controlului**, o eventuala neexecutare a obligatiilor asumate de prestator avand efect doar in ceea ce priveste partile contractante, fara a interesa organul fiscal.

Suma stabilita prin actul administrativ fiscal reprezentand TVA neadmisa la deducere, are natura juridica a unui drept de creanta iar dreptul de creanta are caracterul unui bun in acceptiunea art.1 din Protocolul 1, asa cum sa retinut prin jurisprudenta Curtii Europene de Justitie.

In speta sunt aplicabile prevederile art.145 si 146 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, invocate mai sus si in temeiul carora, TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii prestate este deductibila fiscal numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Potrivit prevederilor pct 48 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, se precizeaza in mod clar ca pentru a deduce aceste cheltuieli trebuie sa îndeplinească cumulativ următoarele conditii:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; **justificarea prestarii efective a serviciilor se efectuează prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piată sau orice alte materiale corespunzatoare;**

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

In temeiul prevederilor art.64 si art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere iar contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricarei cereri adresate organului fiscal.

Se retine astfel ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, mai sus citata, rezulta in mod clar ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

La dosarul contestatiei, SC X nu a prezentat documente prin care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor precum si necesitatea acestor servicii si utilizarea lor in scopuri taxabile.

In schimb, in contestatia formulate contestatoarea sustine ca **“TVA aferenta acestor servicii trebuie incadrat in categoria deductibila indiferent daca serviciul a fost sau nu prestat pana la momentul efectuarii controlului”**

Fata de aceasta afirmatiei mentionam ca, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“ Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz. “

iar potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei.”

In conditiile in contestatoarea nu a justificat cu documente (situatii de lucrari, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare) prestarea efectiva a serviciului, organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat drept de deductie a TVA doar in baza facturii emise de societatea din Belgia conform Conventiei de servicii.

Conventia de servicii incheiata cu Belgia nu poate constitui document primar pentru emiterea facturii in cauza, in conditiile in care aceasta nu justifica realizarea efectiva a serviciului prestat; respectiv petenta nu prezinta documente din care sa rezulte in ce au constat aceste servicii de piata, ce s-a studiat, timpul consumat la executare, pentru a putea aprecia daca aceste servicii sunt utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Astfel, se retine ca SC X nu a justificat, in timpul controlului sau prin contestatie depusa, cu argumente si documente ca serviciile privind studiul pietii realizate de CNV Belgia si facturate SC X au fost efectiv prestate.

De asemenea nu a fost justificata necesitatea acestor servicii si daca au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, motiv pentru care se va respinge contestatia cu privire la TVA ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

La art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“Analiza contestaţiei se face în raport de susţinerile părţilor, de dispoziţiile legale invocate de acestea şi de documentele existente la dosarul cauzei. Soluţionarea contestaţiei se face în limitele sesizării.”

In contextul celor prezentate in prezenta decizie, se retine ca argumentele prezentate de SC X in contestatia formulata, nu sunt justificate cu documente si pe cale de consecinta se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la anulara dreptului de deductie a TVA si implicit respingerea dreptului la rambursare pentru suma mentionata, astfel incat contestatia formulata de SC X urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiate a contestatiei formulata de SC X, inregistrate la cu privire la TVA solicitata la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.