

DECIZIA nr. 272 din 21.05.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC ABC SRL, cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia SC ABC SRL inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./2012.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX ZZ/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YY/2012 si comunicata sub semnatura in data de2012 pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **t lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2007-30.06.2011 pentru solutionarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sold negativ si optiune de rambursare depus in data de 21.07.2011.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YY/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX ZZ/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de ds lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de ar lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta in parte diferenta suplimentara stabilita in urma inspectiei fiscale pentru suma de t lei reprezentand TVA din facturile emise de MEC SA aferente proiectului LA pentru posibile prospectiuni in vederea achizitionarii unei cariere, proiect care nu a avut nicio finalitate. In acest sens contestatoarea precizeaza ca, impreuna cu firmele VT SRL si MEC SA Portugalia Sucursala Romania, a decis sa investeasca in achizitionarea unor cariere de piatra si a unor balastiere. Cheltuielile de consultanta, supraveghere, prospectare au fost suportate integral de cele doua firme partenere si refacturate catre ceilalti parteneri in baza procentelor de participare stabilite conform intelegerii dintre parti, societatii revenindu-i 30%.

Ulterior, partenerii au decis suspendarea proiectului datorita conditiilor nefavorabile de pe piata.

Societatea arata ca legiuitorul nu a conditionat dreptul de deducere a TVA de realizarea veniturilor, ci de scopul realizarii unor operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei, asa cum se prevede la art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si pct. 45 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare.

Pentru a demonstra intentia privind scopul acestor cheltuieli, societatea anexeaza tabelul in care sunt detaliate, pe analitic, pe componenta fiecarei facturi sumele angajate pe structuri de cheltuieli: asistenta tehnica si teste tehnice, cazare persoane implicate in proiect si servicii de transport, salarii personal si sustine ca aceste cheltuieli sunt conforme cu obiectul de activitate al societatii, realizarea de investitii imobiliare.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitii de bunuri si servicii, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia declarata de a realiza operatiuni taxabile prin achizitia si exploatarea unor cariere de piatra si nu a demonstrat ca nematerializarea acestei intentii se datoreaza exclusiv unor circumstante aflate dincolo de controlul sau.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX ZZ/2012 organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA in suma de t lei aferenta facturilor de „cota parte cheltuieli” emise de MEC SA deoarece SC ABC SRL nu a putut sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

In raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca prin nota explicativa imputernicitul societatii – doamna L..... – a afirmat ca aceste cheltuieli sunt aferente proiectului LA pentru posibile prospectii in vederea achizitionarii unor cariere, proiect ce nu a avut nicio finalitate.

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

"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; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"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 datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura** care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]".

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

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din 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 se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

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

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

"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 economice 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 aceeași masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate.** Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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 (paragr. 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 (paragr. 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 (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa**, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

*Prin urmare, persoanele impozabile **au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata** aferenta achizitiilor de bunuri si servicii **numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

*Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, **simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

In speta, la dosarul cauzei exista doar nota explicativa data de reprezentantul societatii prin care se sustine ca facturile cu mentiunea „cota parte cheltuieli” emise de MEC SA reprezinta cheltuieli pentru proiectul LA pentru posibile prospectii in vederea achizitionarii unor cariere, proiect ce nu a avut nicio finalitate (raspunsul la intrebarea nr. 6 din nota explicativa), precum si un tabel centralizator al sumelor facturate, intocmit de societatea contestatoare.

Or, **o simpla nota explicativa si un tabel centralizator al facturilor nu pot fi considerate dovezi obiective** menite sa demonstreze faptul ca societatea contestatoare a intentionat, intr-adevar, sa participe la un proiect vizand achizitionarea unor cariere de piatra/balastiere, pe care ulterior sa le exploateze prin utilizarea de operatiuni taxabile in sensul taxei pe valoarea adaugata, acestea **nedepasind caracterul unor sustineri pro- cauza neinsotite de niciun suport probator.**

Astfel, se retine ca SC ABC SRL **nu a prezentat nicio dovada care sa-i sustina afirmatiile** din nota explicativa data organelor de inspectie fiscala si din contestatia formulata, respectiv *nu a prezentat niciun contract din care sa reiasa asocierea* cu firmele VT SRL si MEC SA Portugalia Sucursala Romania, obiectul asocierii, contributia partenerilor in cadrul asocierii, partenerul desemnat pentru reprezentarea asocierii, modul de lucru al asocierii, modalitatile de angajare si decontare a costurilor, impartirea beneficiilor si pierderilor etc., *nu a prezentat nicio documentatie din care sa reiasa localizarea* (perimetrul) carierelor de piatra/balastierelor ce compun asa-zisul proiect „LA”, *nu a prezentat contractele si documentele justificative din care sa reiasa cuantumul cheltuielilor de asistenta tehnica si teste tehnice, cazare persoane, transport, salarii personal etc. si, implicit, sumele facturate in pretinsa cota-parte de 30% invocata prin contestatie, nu a prezentat studiile, proiectele, planurile in care s-au concretizat aceste cheltuieli* pentru a se putea analiza legatura acestor cheltuieli cu proiectul invocat, *nu a prezentat intelegerea partenerilor cu privire la suspendarea proiectului* pentru analiza circumstantelor in care s-a renuntat la proiect *si nici nu a prezentat cererile de acordare a avizelor si autorizatiilor catre autoritatile competente in domeniul explorarii si exploatarii resurselor minerale* etc. avand in vedere natura proiectului invocat.

Totodata, faptul ca societatea are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile nu inseamna ca aceasta isi poate deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor din amonte intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta pentru deducere doar indeplinirea conditiei formale prevazute de legislatie (detinerea facturii originale ca document justificativ). Dimpotriva, jurisprudenta comunitara in materie, anterior amintita, recunoaste ca deductibilitatea taxei aferente achizitiilor este conditionata de alocarea achizitiilor unor destinatii precise, prin folosirea sintagmei “daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni”, asa cum rezulta si din prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, precum si dreptul statelor membre de a solicita contribuabililor **dovezi obiective** pentru demonstrarea dreptului de deducere al TVA aferenta achizitiilor, in **raport cu intentia declarata** a persoanelor impozabile de a destina acele achizitii unor activitati economice care dau acest drept (a se vedea hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, paragr. 19 si 26 din hotarare).

In acest sens, se retine ca motivul pentru care organele de inspectie fiscala nu i-au acordat contestatoarei dreptul de deducere a TVA nu este acela al neobtinerii de venituri taxabile, asa cum gresit a inteles contestatoarea, ci acela al **neprezentarii de dovezi care sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei afirmate** de contestatoare. Or, contestatoarea nu a adus nicio dovada din care sa rezulte ca situatia descrisa de propriile afirmatii s-a si produs in fapt.

De altfel, in sensul jurisprudentei sunt si prevederile art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora "Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) *dovezile pe care se intemeiaza*", coroborate cu cele ale art. 213 alin. (1) din acelasi act normativ, unde se precizeaza ca "[...] *Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate*

de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii".

Simpla citare a unor dispozitii legale si afirmarea unei situatii nu sunt suficiente pentru justificarea dreptului de deducere, societatea contestatoare avand obligatia sa prezinte si dovezile obiective care sa probeze afirmatiile facute.

Fata de cele mai sus aratate, se retine ca SC ABC SRL nu a depus dovezi obiective din care sa rezulte ca a intentionat, intr-adevar, sa investeasca in achizitionarea unor cariere de piatra, pe care sa le exploateze ulterior prin realizarea de operatiuni taxabile, iar nematerializarea proiectului s-a datorat exclusiv unor circumstante aflate dincolo de controlul sau, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru TVA nedeductibila in suma de t lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 206 alin. (1) lit. d), art. 213 alin. (1) si 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX ZZ/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YY/2012 pentru diferenta suplimentara de TVA si respinsa la rambursare in suma de **t lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.